

# **BUNDESSTEUERBLATT**

**2001 / Nr. S2**

# Einkommensteuer

## Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Einkommensteuerrechts

(Einkommensteuer-Richtlinien 2001 - EStR 2001)

vom 23. November 2001

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

### Artikel 1

Einkommensteuer-Richtlinien 2001  
(EStR 2001)

### Inhaltsübersicht

|                                                                                                                                         |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>Abkürzungsverzeichnis</b>                                                                                                            | 10 |
| Einführung                                                                                                                              | 11 |
| <b>Zu § 1a</b>                                                                                                                          |    |
| R 1. Steuerpflicht                                                                                                                      | 11 |
| R 2. Zuständigkeit bei der Besteuerung                                                                                                  | 11 |
| <b>Zu § 2</b>                                                                                                                           |    |
| R 3. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens                                                                                         | 11 |
| R 4. Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer                                                                                     | 11 |
| <b>Zu § 2a</b>                                                                                                                          |    |
| R 5. Negative ausländische Einkünfte                                                                                                    | 12 |
| <b>Zu § 2b</b>                                                                                                                          |    |
| R 5a. Negative Einkünfte aus der Beteiligung an Verlustzuweisungsgesellschaften und ähnlichen Modellen                                  | 12 |
| <b>Zu § 3</b>                                                                                                                           |    |
| Steuerbefreiungen auf Grund des § 3 EStG                                                                                                |    |
| - zu § 3 Nr. 27                                                                                                                         |    |
| R 6. <b>- zu § 3 Nr. 40</b>                                                                                                             | 12 |
| - zu § 3 Nr. 44                                                                                                                         |    |
| - zu § 3 Nr. 67                                                                                                                         |    |
| R 7. Steuerbefreiungen nach anderen Gesetzen, Verordnungen und Verträgen                                                                | 13 |
| R 8.-10. unbesetzt                                                                                                                      | 13 |
| <b>Zu § 3c</b>                                                                                                                          |    |
| R 11. Anteilige Abzüge                                                                                                                  | 13 |
| <b>Zu § 4</b>                                                                                                                           |    |
| R 12. Betriebsvermögensvergleich                                                                                                        | 13 |
| R 13. Betriebsvermögen                                                                                                                  | 13 |
| R 14. Einlagen und Entnahmen                                                                                                            | 16 |
| R 15. Bilanzberichtigung und Bilanzänderung                                                                                             | 16 |
| R 16. Einnahmenüberschussrechnung                                                                                                       | 16 |
| R 17. Wechsel der Gewinnermittlungsart                                                                                                  | 17 |
| R 18. Betriebseinnahmen und -ausgaben                                                                                                   | 18 |
| R 19. Rechtsverhältnisse zwischen Angehörigen                                                                                           | 18 |
| R 20. Abziehbare Steuern                                                                                                                | 18 |
| R 21. Geschenke, Bewirtung, andere die Lebensführung berührende Betriebsausgaben                                                        | 18 |
| R 22. Besondere Aufzeichnung                                                                                                            | 21 |
| R 23. <b>Entfernungspauschale</b> , nicht abziehbare Fahrtkosten, Reisekosten und <b>Mehraufwendungen</b> für doppelte Haushaltsführung | 21 |

|        |                                                                                                                                                      |    |
|--------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| R 24.  | Abzugsverbot für Sanktionen sowie für Zuwendungen im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG                                                         | 21 |
|        | <b>Zu § 4a</b>                                                                                                                                       |    |
| R 25.  | Gewinnermittlung bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr                                                                             | 22 |
|        | <b>Zu § 4b</b>                                                                                                                                       |    |
| R 26.  | Direktversicherung                                                                                                                                   | 22 |
|        | <b>Zu § 4c</b>                                                                                                                                       |    |
| R 27.  | Zuwendungen an Pensionskassen                                                                                                                        | 23 |
|        | <b>Zu § 4d</b>                                                                                                                                       |    |
| R 27a. | Zuwendungen an Unterstützungskassen                                                                                                                  | 23 |
|        | <b>Zu § 5</b>                                                                                                                                        |    |
| R 28.  | Allgemeines zum Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG                                                                                             | 26 |
| R 29.  | Ordnungsmäßige Buchführung                                                                                                                           | 26 |
| R 30.  | Bestandsaufnahme des Vorratsvermögens                                                                                                                | 26 |
| R 31.  | Bestandsmäßige Erfassung des beweglichen Anlagevermögens                                                                                             | 27 |
| R 31a. | Immaterielle Wirtschaftsgüter                                                                                                                        | 28 |
| R 31b. | Rechnungsabgrenzungen                                                                                                                                | 28 |
| R 31c. | Rückstellungen                                                                                                                                       | 29 |
|        | <b>Zu § 5a</b>                                                                                                                                       |    |
| R 31d. | Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr                                                                                      | 30 |
|        | <b>Zu § 6</b>                                                                                                                                        |    |
| R 32.  | Anlagevermögen und Umlaufvermögen                                                                                                                    | 30 |
| R 32a. | Anschaffungskosten                                                                                                                                   | 30 |
| R 33.  | Herstellungskosten                                                                                                                                   | 30 |
| R 33a. | Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Grundstück                                                                                                    | 31 |
| R 34.  | Zuschüsse für Anlagegüter                                                                                                                            | 31 |
| R 35.  | Übertragung stiller Reserven bei Ersatzbeschaffung                                                                                                   | 31 |
| R 35a. | Teilwert                                                                                                                                             | 33 |
| R 36.  | Bewertung des Vorratsvermögens                                                                                                                       | 33 |
| R 36a. | Bewertung nach unterstellten Verbrauchs- und Veräußerungsfolgen                                                                                      | 34 |
| R 37.  | Bewertung von Verbindlichkeiten                                                                                                                      | 34 |
| R 38.  | Bewertung von Rückstellungen                                                                                                                         | 34 |
| R 39.  | Bewertung von Entnahmen und Einlagen                                                                                                                 | 35 |
| R 40.  | Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter                                                                                                | 35 |
| R 40a. | <b>Überführung und</b> Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern                                                                                       | 35 |
|        | <b>Zu § 6a</b>                                                                                                                                       |    |
| R 41.  | Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen                                                                                                           | 35 |
|        | <b>Zu § 6b</b>                                                                                                                                       |    |
| R 41a. | Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung bestimmter Anlagegüter im Sinne des § 6b EStG                                                             | 40 |
| R 41b. | Übertragung aufgedeckter stiller Reserven und Rücklagenbildung nach § 6b EStG                                                                        | 40 |
| R 41c. | Sechsjahresfrist im Sinne des § 6b Abs. 4 Nr. 2 EStG                                                                                                 | 42 |
|        | <b>Zu § 6c</b>                                                                                                                                       |    |
| R 41d. | Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter bei der Ermittlung des Gewinns nach § 4 Abs. 3 oder nach Durchschnittssätzen | 42 |
|        | <b>Zu § 6d</b>                                                                                                                                       |    |
| R 41e. | Euroumrechnungsrücklage                                                                                                                              | 43 |
|        | <b>Zu § 7</b>                                                                                                                                        |    |
| R 42.  | Abnutzbare Wirtschaftsgüter                                                                                                                          | 43 |
| R 42a. | Wirtschaftsgebäude, Mietwohnneubauten und andere Gebäude                                                                                             | 43 |

|                |                                                                                                                                                         |    |
|----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| R 43.          | Bemessungsgrundlage für die AfA                                                                                                                         | 44 |
| R 44.          | Höhe der AfA                                                                                                                                            | 44 |
| R 44a.         | Absetzung für Substanzverringerung                                                                                                                      | 46 |
| <b>Zu § 7a</b> |                                                                                                                                                         |    |
| R 45.          | Gemeinsame Vorschriften für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen                                                                                | 46 |
| R 46.-75.      | unbesetzt                                                                                                                                               | 48 |
| <b>Zu § 7c</b> |                                                                                                                                                         |    |
| R 76.          | Erhöhte Absetzungen für Baumaßnahmen an Gebäuden zur Schaffung neuer Mietwohnungen                                                                      | 48 |
| <b>Zu § 7d</b> |                                                                                                                                                         |    |
| R 77.          | Weitergeltung der Anordnungen zu § 7d EStG                                                                                                              | 48 |
| <b>Zu § 7e</b> |                                                                                                                                                         |    |
| R 78.-81.      | unbesetzt                                                                                                                                               | 48 |
| <b>Zu § 7f</b> |                                                                                                                                                         |    |
| R 82.          | <b>Weitergeltung der Anordnungen zu § 7f EStG</b>                                                                                                       | 48 |
| <b>Zu § 7g</b> |                                                                                                                                                         |    |
| R 82a.         | Ansparabschreibungen                                                                                                                                    | 48 |
| R 83.          | Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe                                                                                       | 48 |
| <b>Zu § 7h</b> |                                                                                                                                                         |    |
| R 83a.         | Erhöhte Absetzungen nach § 7h EStG von Aufwendungen für bestimmte Maßnahmen an Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen | 49 |
| <b>Zu § 7i</b> |                                                                                                                                                         |    |
| R 83b.         | Erhöhte Absetzungen nach § 7i EStG von Aufwendungen für bestimmte Baumaßnahmen an Baudenkmalen                                                          | 50 |
| <b>Zu § 7k</b> |                                                                                                                                                         |    |
| R 83c.         | Erhöhte Absetzungen für Wohnungen mit Sozialbindung                                                                                                     | 50 |
| <b>Zu § 9</b>  |                                                                                                                                                         |    |
| R 84.          | <b>unbesetzt</b>                                                                                                                                        | 50 |
| <b>Zu § 9a</b> |                                                                                                                                                         |    |
| R 85.          | Pauschbeträge für Werbungskosten                                                                                                                        | 50 |
| <b>Zu § 9b</b> |                                                                                                                                                         |    |
| R 86.          | Auswirkungen der Umsatzsteuer auf die Einkommensteuer                                                                                                   | 51 |
| <b>Zu § 10</b> |                                                                                                                                                         |    |
| R 86a.         | Sonderausgaben (Allgemeines)                                                                                                                            | 51 |
| R 86b.         | Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten                                                                       | 51 |
| R 87.          | Renten und dauernde Lasten                                                                                                                              | 51 |
| R 87a.         | Vorsorgeaufwendungen (Allgemeines)                                                                                                                      | 51 |
| R 88.          | Versicherungsbeiträge                                                                                                                                   | 51 |
| R 89.          | Nachversteuerung von Versicherungsbeiträgen                                                                                                             | 52 |
| R 90.-93.      | unbesetzt                                                                                                                                               | 52 |
| R 94.          | Nachversteuerung von Bausparbeiträgen                                                                                                                   | 52 |
| R 95.-100.     | unbesetzt                                                                                                                                               | 52 |
| R 101.         | Kirchensteuern                                                                                                                                          | 52 |
| R 102.         | Steuerberatungskosten                                                                                                                                   | 52 |
| R 103.         | Aufwendungen für die Berufsausbildung oder die Weiterbildung in einem nicht ausgeübten Beruf                                                            | 52 |
| R 103a.        | Hauswirtschaftliches Beschäftigungsverhältnis                                                                                                           | 52 |
| R 104.         | Schulgeld                                                                                                                                               | 53 |
| R 105.         | unbesetzt                                                                                                                                               | 53 |
| R 106.         | Kürzung des Vorwegabzugs                                                                                                                                | 53 |

|             |                                                                                                                                                |    |
|-------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| R 107.-109. | unbesetzt                                                                                                                                      | 53 |
| R 109a.     | Nachversteuerung für Versicherungsbeiträge und Bausparbeiträge bei Ehegatten im Fall ihrer getrennten Veranlagung                              | 53 |
|             | <b>Zu § 10a</b>                                                                                                                                |    |
| R 110.      | unbesetzt                                                                                                                                      | 53 |
|             | <b>Zu § 10b</b>                                                                                                                                |    |
| R 111.      | Ausgaben zur Förderung <b>steuerbegünstigter Zwecke</b> im Sinne des § 10b Abs. 1 <b>und 1a</b> EStG                                           | 53 |
| R 112.      | <b>Zuwendungen</b> an politische Parteien                                                                                                      | 54 |
| R 113.      | Begrenzung des Abzugs der Ausgaben für steuerbegünstigte Zwecke                                                                                | 54 |
|             | <b>Zu § 10c</b>                                                                                                                                |    |
| R 114.      | Berechnung der Vorsorgepauschale bei Ehegatten                                                                                                 | 54 |
|             | <b>Zu § 10d</b>                                                                                                                                |    |
| R 115.      | Verlustabzug                                                                                                                                   | 55 |
|             | <b>Zu § 10e</b>                                                                                                                                |    |
| R 115a.     | Steuerbegünstigung der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung im eigenen Haus                                                                | 56 |
|             | <b>Zu § 10f</b>                                                                                                                                |    |
| R 115b.     | Steuerbegünstigung für zu eigenen Wohnzwecken genutzte Baudenkmale und Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen | 56 |
|             | <b>Zu § 10g</b>                                                                                                                                |    |
| R 115c.     | Steuerbegünstigung für schutzwürdige Kulturgüter, die weder zur Einkunftserzielung noch zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden                  | 56 |
|             | <b>Zu § 11</b>                                                                                                                                 |    |
| R 116.      | Zufluss von Einnahmen und Abfluss von Ausgaben                                                                                                 | 56 |
|             | <b>Zu § 11a</b>                                                                                                                                |    |
| R 116a.     | Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwand bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen                            | 56 |
|             | <b>Zu § 11b</b>                                                                                                                                |    |
| R 116b.     | Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwand bei Baudenkmalen                                                                                        | 56 |
|             | <b>Zu § 12</b>                                                                                                                                 |    |
| R 117.      | Abgrenzung der Kosten der Lebensführung von den Betriebsausgaben und Werbungskosten                                                            | 56 |
| R 117a.     | Studienreisen, Fachkongresse                                                                                                                   | 57 |
| R 118.-119. | unbesetzt                                                                                                                                      | 57 |
| R 120.      | Geldstrafen und ähnliche Rechtsnachteile                                                                                                       | 57 |
| R 121.      | Nichtabziehbare Steuern und Nebenleistungen                                                                                                    | 57 |
| R 122.      | Spenden                                                                                                                                        | 57 |
| R 123.      | Wiederkehrende Leistungen                                                                                                                      | 57 |
|             | <b>Zu § 13</b>                                                                                                                                 |    |
| R 124.      | Freibetrag für Land- und Forstwirte                                                                                                            | 57 |
| R 124a.     | Abgrenzung der gewerblichen und landwirtschaftlichen Tierzucht und Tierhaltung                                                                 | 57 |
| R 125.      | Bewertung von land- und forstwirtschaftlichem Betriebsvermögen                                                                                 | 58 |
| R 125a.     | Bewertung von Vieh bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG                                                                                   | 58 |
| R 126.      | Rechtsverhältnisse zwischen Angehörigen in einem landwirtschaftlichen Betrieb                                                                  | 59 |
| R 127.      | Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft                                                                                           | 59 |
| R 128.      | Buchführung bei Gartenbaubetrieben, Saatzuchtbetrieben, Baumschulen und ähnlichen Betrieben                                                    | 59 |
|             | <b>Zu § 13a</b>                                                                                                                                |    |
| R 129.      | Anwendung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen                                                                                        | 59 |
| R 130.      | Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen                                                                  | 60 |

#### **Zu § 14**

|        |                                                                   |    |
|--------|-------------------------------------------------------------------|----|
| R 131. | Wechsel im Besitz von Betrieben, Teilbetrieben und Betriebsteilen | 62 |
| R 132. | Durch behördlichen Zwang veranlasste Veräußerungen                | 63 |
| R 133. | unbesetzt                                                         | 63 |

#### **Zu § 14a**

|         |                                                                            |    |
|---------|----------------------------------------------------------------------------|----|
| R 133a. | Freibetrag bei Betriebsveräußerung im Ganzen (§ 14a Abs. 1 bis 3 EStG)     | 63 |
| R 133b. | Freibetrag für die Abfindung weichender Erben (§ 14a Abs. 4, 6 und 7 EStG) | 63 |

#### **Zu § 15**

|         |                                                                  |    |
|---------|------------------------------------------------------------------|----|
| R 134.  | Selbständigkeit                                                  | 63 |
| R 134a. | Nachhaltigkeit                                                   | 64 |
| R 134b. | Gewinnerzielungsabsicht                                          | 64 |
| R 134c. | Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr              | 64 |
| R 135.  | Abgrenzung des Gewerbebetriebs von der Land- und Forstwirtschaft | 64 |
| R 136.  | Abgrenzung des Gewerbebetriebs von der selbständigen Arbeit      | 66 |
| R 137.  | Abgrenzung des Gewerbebetriebs von der Vermögensverwaltung       | 66 |
| R 138.  | Mitunternehmerschaft                                             | 67 |
| R 138a. | Steuerliche Anerkennung von Familiengesellschaften               | 67 |
| R 138b. | unbesetzt                                                        | 68 |
| R 138c. | Verluste aus gewerblicher Tierzucht                              | 68 |

#### **Zu § 15a**

|         |                                   |    |
|---------|-----------------------------------|----|
| R 138d. | Verluste bei beschränkter Haftung | 68 |
|---------|-----------------------------------|----|

#### **Zu § 16**

|        |                                       |    |
|--------|---------------------------------------|----|
| R 139. | Veräußerung des gewerblichen Betriebs | 69 |
|--------|---------------------------------------|----|

#### **Zu § 17**

|        |                                                       |    |
|--------|-------------------------------------------------------|----|
| R 140. | Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft | 70 |
| R 141. | unbesetzt                                             | 71 |

#### **Zu § 18**

|        |                                                                                              |    |
|--------|----------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| R 142. | Aufzeichnungspflicht und Buchführungspflicht von Angehörigen der freien Berufe               | 71 |
| R 143. | Betriebsvermögen                                                                             | 71 |
| R 144. | Beiträge der Ärzte zu Versorgungseinrichtungen und zum Fürsorgefonds der Ärztekammern        | 71 |
| R 145. | unbesetzt                                                                                    | 71 |
| R 146. | Abgrenzung der selbständigen Arbeit gegenüber der nicht selbständigen Arbeit, Nebentätigkeit | 71 |
| R 147. | Veräußerungsgewinn nach § 18 Abs. 3 EStG                                                     | 71 |
| R 148. | unbesetzt                                                                                    | 72 |
| R 149. | Einkommensteuerrechtliche Behandlung der Erfinder                                            | 72 |

#### **Zu § 19**

|             |                                                             |    |
|-------------|-------------------------------------------------------------|----|
| R 150.      | Allgemeines zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit | 72 |
| R 151.-152. | unbesetzt                                                   | 72 |

#### **Zu § 20**

|        |                                                   |    |
|--------|---------------------------------------------------|----|
| R 153. | Werbungskosten bei Einkünften aus Kapitalvermögen | 72 |
| R 154. | Einnahmen aus Kapitalvermögen                     | 72 |
| R 155. | unbesetzt                                         | 72 |
| R 156. | Sparer-Freibetrag                                 | 72 |

#### **Zu § 21**

|             |                                           |    |
|-------------|-------------------------------------------|----|
| R 157.      | Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand | 72 |
| R 158.-160. | unbesetzt                                 | 73 |

|                 |                                                                                                                    |    |
|-----------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| R 161.          | Einnahmen und Werbungskosten                                                                                       | 73 |
| R 162.          | Verbilligt überlassene Wohnung                                                                                     | 74 |
| R 162a.         | Miet- und Pachtverträge zwischen Angehörigen und Partnern einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft                  | 74 |
| R 163.          | Behandlung von Zuschüssen                                                                                          | 74 |
| R 164.          | Miteigentum und Gesamthand                                                                                         | 75 |
| R 164a.         | Substanzausbeuterecht                                                                                              | 75 |
| <b>Zu § 22</b>  |                                                                                                                    |    |
| R 165.          | Besteuerung von wiederkehrenden Bezügen mit Ausnahme der Leibrenten                                                | 75 |
| R 166.          | Wiederkehrende Bezüge bei ausländischen Studenten und Schülern                                                     | 75 |
| R 167.          | Besteuerung von Leibrenten                                                                                         | 75 |
| R 168.          | Renten nach § 2 Abs. 2 der 32. DV zum Umstellungsgesetz (UGDV)                                                     | 76 |
| R 168a.         | Besteuerung von Leistungen im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG                                                            | 76 |
| R 168b.         | Besteuerung von Bezügen im Sinne des § 22 Nr. 4 EStG                                                               | 77 |
| <b>Zu § 23</b>  |                                                                                                                    |    |
| R 169.          | Private Veräußerungsgeschäfte                                                                                      | 77 |
| <b>Zu § 24</b>  |                                                                                                                    |    |
| R 170.          | Begriff der Entschädigung im Sinne des § 24 Nr. 1 EStG                                                             | 77 |
| R 171.          | Nachträgliche Einkünfte                                                                                            | 77 |
| <b>Zu § 24a</b> |                                                                                                                    |    |
| R 171a.         | Altersentlastungsbetrag                                                                                            | 77 |
| <b>Zu § 25</b>  |                                                                                                                    |    |
| R 172.          | Verfahren bei der getrennten Veranlagung von Ehegatten nach § 26a EStG                                             | 77 |
| R 173.          | Einkommensteuererklärung                                                                                           | 77 |
| <b>Zu § 26</b>  |                                                                                                                    |    |
| R 174.          | Voraussetzungen für die Anwendung des § 26 EStG                                                                    | 77 |
| <b>Zu § 26a</b> |                                                                                                                    |    |
| R 174a.         | Getrennte Veranlagung von Ehegatten nach § 26a EStG                                                                | 78 |
| <b>Zu § 26b</b> |                                                                                                                    |    |
| R 174b.         | Zusammenveranlagung von Ehegatten nach § 26b EStG                                                                  | 78 |
| <b>Zu § 26c</b> |                                                                                                                    |    |
| R 174c.         | Besondere Veranlagung für den Veranlagungszeitraum der Eheschließung nach § 26c EStG                               | 78 |
| <b>Zu § 31</b>  |                                                                                                                    |    |
| R 175.          | Familienleistungsausgleich                                                                                         | 78 |
| <b>Zu § 32</b>  |                                                                                                                    |    |
| R 176.          | Im ersten Grad mit dem Steuerpflichtigen verwandte Kinder                                                          | 78 |
| R 177.          | Pflegekinder                                                                                                       | 78 |
| R 178.          | Allgemeines zur Berücksichtigung von Kindern                                                                       | 79 |
| R 179.          | Kinder, die arbeitslos sind                                                                                        | 79 |
| R 180.          | Kinder, die für einen Beruf ausgebildet werden                                                                     | 79 |
| R 180a.         | Kinder, die sich in einer Übergangszeit von höchstens vier Monaten zwischen zwei Ausbildungsabschnitten befinden   | 79 |
| R 180b.         | Kinder, die mangels Ausbildungsplatz ihre Berufsausbildung nicht beginnen oder fortsetzen können                   | 79 |
| R 180c.         | Kinder, die ein freiwilliges soziales oder ökologisches Jahr <b>oder freiwillige Dienste</b> leisten               | 80 |
| R 180d.         | Kinder, die wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten | 80 |
| R 180e.         | Einkünfte und Bezüge des Kindes                                                                                    | 80 |
| R 180f.         | Verlängerungstatbestände bei arbeitslosen Kindern und Kindern in Berufsausbildung                                  | 81 |
| R 181.          | Höhe <b>der Freibeträge für Kinder</b> in Sonderfällen                                                             | 81 |
| R 181a.         | Übertragung <b>der Freibeträge für Kinder</b>                                                                      | 81 |
| R 182.          | Haushaltsfreibetrag, Zuordnung von Kindern                                                                         | 81 |

|                      |                                                                                                                                |    |
|----------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| R 183.               | unbesetzt                                                                                                                      | 81 |
| <b>Zu § 32a</b>      |                                                                                                                                |    |
| R 184.               | unbesetzt                                                                                                                      | 81 |
| R 184a.              | Splitting-Verfahren bei verwitweten Personen (§ 32a Abs. 6 Nr. 1 EStG)                                                         | 81 |
| R 184b.              | Splitting-Verfahren bei Personen, deren Ehe im VZ aufgelöst worden ist (§ 32a Abs. 6 Nr. 2 EStG)                               | 81 |
| <b>Zu § 32b</b>      |                                                                                                                                |    |
| R 185.               | Progressionsvorbehalt                                                                                                          | 82 |
| <b>Zu § 32c</b>      |                                                                                                                                |    |
| R 185a.              | Tarifbegrenzung bei gewerblichen Einkünften                                                                                    | 82 |
| <b>Zu § 33</b>       |                                                                                                                                |    |
| R 186.               | Außergewöhnliche Belastungen allgemeiner Art                                                                                   | 82 |
| R 187.               | Aufwendungen für existenziell notwendige Gegenstände                                                                           | 82 |
| R 188.               | Aufwendungen wegen Pflegebedürftigkeit                                                                                         | 83 |
| R 189.               | Aufwendungen wegen Krankheit, Behinderung und Tod                                                                              | 83 |
| <b>Zu § 33a</b>      |                                                                                                                                |    |
| R 190.               | Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung                                                               | 84 |
| R 191.               | Ausbildungsfreibeträge                                                                                                         | 85 |
| R 192.               | Aufwendungen für eine Hilfe im Haushalt oder für vergleichbare Dienstleistungen (§ 33a Abs. 3 EStG)                            | 85 |
| R 192a.              | Zeitanteilige Ermäßigung nach § 33a Abs. 4 EStG                                                                                | 85 |
| R 193.               | unbesetzt                                                                                                                      | 85 |
| <b>Zu § 33b</b>      |                                                                                                                                |    |
| R 194.               | Pauschbeträge für <b>behinderte Menschen</b> , Hinterbliebene und Pflegepersonen                                               | 85 |
| <b>Zu § 33c</b>      |                                                                                                                                |    |
| R 195.-196           | <b>unbesetzt</b>                                                                                                               | 86 |
| <b>Zu § 34</b>       |                                                                                                                                |    |
| R 197.               | Umfang der steuerbegünstigten Einkünfte                                                                                        | 86 |
| R 198.               | Steuerberechnung unter Berücksichtigung der Tarifiermäßigung                                                                   | 86 |
| R 199.               | Besondere Voraussetzungen für Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG                                                                   | 86 |
| R 200.               | Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG auf Einkünfte aus der Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit (§ 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG)         | 86 |
| <b>R 201.</b>        | <b>Anwendung der Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG</b>                                                                    | 87 |
| <b>R 202.-R 203.</b> | <b>unbesetzt</b>                                                                                                               | 87 |
| <b>§ 34b</b>         |                                                                                                                                |    |
| R 204.               | Außerordentliche Holznutzungen                                                                                                 | 87 |
| R 205.               | Nachgeholte Nutzungen im Sinne des § 34b Abs. 1 Nr. 1 EStG                                                                     | 87 |
| R 206.               | Holznutzungen infolge höherer Gewalt (Kalamitätsnutzungen) im Sinne des § 34b Abs. 1 Nr. 2 EStG                                | 88 |
| R 207.               | Nutzungssatz                                                                                                                   | 88 |
| R 208.               | Zusammentreffen der verschiedenen Holznutzungsarten                                                                            | 88 |
| R 209.               | Berechnung der Einkünfte aus außer-ordentlichen Holznutzungen, nachgeholten Nutzungen und Holznutzungen infolge höherer Gewalt | 88 |
| R 210.               | Umfang der steuerbegünstigten Einkünfte                                                                                        | 88 |
| R 211.               | Höhe der Steuersätze                                                                                                           | 88 |
| R 212.               | Voraussetzungen für die Anwendung der Vergünstigungen des § 34b EStG                                                           | 89 |
| <b>Zu § 34c</b>      |                                                                                                                                |    |
| R 212a.              | Ausländische Steuern                                                                                                           | 89 |
| R 212b.              | Ermittlung des Höchstbetrags für die Steueranrechnung                                                                          | 89 |



|                |                                                                                                                                                     |    |
|----------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| R 212c.        | Antragsgebundener Abzug ausländischer Steuern                                                                                                       | 89 |
| R 212d.        | Bestehen von Doppelbesteuerungsabkommen                                                                                                             | 90 |
| R 212e.-       | unbesetzt                                                                                                                                           | 90 |
| R 212f.        |                                                                                                                                                     |    |
|                | <b>Zu § 34d</b>                                                                                                                                     |    |
| R 212g.        | Nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb                                                                                                          | 90 |
|                | <b>Zu § 34f</b>                                                                                                                                     |    |
| <b>R 213.</b>  | Steuerermäßigung nach § 34f EStG                                                                                                                    | 90 |
|                | <b>Zu § 34g</b>                                                                                                                                     |    |
| <b>R 213a.</b> | Zuwendungen an politische Parteien und unabhängige Wählervereinigungen                                                                              | 90 |
|                | <b>Zu § 35</b>                                                                                                                                      |    |
| <b>R 213b.</b> | <b>Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb</b>                                                                                           | 90 |
|                | <b>Zu § 36</b>                                                                                                                                      |    |
| <b>R 213c.</b> | Anrechnung von Steuervorauszahlungen <b>und</b> von Steuerabzugsbeträgen                                                                            | 91 |
| <b>R 213d.</b> | Zusammenhang zwischen der Besteuerung der Kapitalerträge und der Anrechnung von Kapitalertragsteuer; <b>Weitergeltung des Anrechnungsverfahrens</b> | 91 |
|                | <b>Zu § 36a bis 36e</b>                                                                                                                             |    |
|                | <b>Zu § 37</b>                                                                                                                                      |    |
| <b>R 213e.</b> | Einkommensteuer-Vorauszahlung                                                                                                                       | 91 |
|                | <b>Zu § 43</b>                                                                                                                                      |    |
| <b>R 213f.</b> | <b>Kapitalerträge mit Steuerabzug</b><br>- unbesetzt -                                                                                              | 91 |
|                | <b>Zu § 43a</b>                                                                                                                                     |    |
| <b>R 213g.</b> | <b>Bemessung der Kapitalertragsteuer</b><br>- unbesetzt -                                                                                           | 91 |
|                | <b>Zu § 43b</b>                                                                                                                                     |    |
| <b>R 213h.</b> | <b>Bemessung der Kapitalertragsteuer bei bestimmten Kapitalgesellschaften</b>                                                                       | 91 |
|                | <b>Zu § 44</b>                                                                                                                                      |    |
| <b>R 213i.</b> | <b>Entrichtung der Kapitalertragsteuer</b><br>- unbesetzt -                                                                                         | 91 |
|                | <b>Zu § 44a</b>                                                                                                                                     |    |
| <b>R 213j.</b> | Voraussetzungen für die Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug                                                                                   | 91 |
|                | <b>Zu § 44b</b>                                                                                                                                     |    |
| <b>R 213k.</b> | <b>Erstattung von Kapitalertragsteuer durch das Bundesamt für Finanzen nach § 44b und § 45b EStG</b>                                                | 91 |
| <b>R 213l.</b> | <b>Einzelantrag beim Bundesamt für Finanzen (§ 44b EStG)</b>                                                                                        | 91 |
|                | <b>Zu § 44c</b>                                                                                                                                     |    |
| <b>R 213m.</b> | <b>Erstattung von Kapitalertragsteuer an bestimmte Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen</b>                                    | 92 |
|                | <b>Zu § 45</b>                                                                                                                                      |    |
| <b>R 213n.</b> | <b>Ausschluss der Erstattung von Kapitalertragsteuer</b><br>- unbesetzt -                                                                           | 92 |
|                | <b>Zu § 45a</b>                                                                                                                                     |    |
| <b>R 213o.</b> | <b>Anmeldung und Bescheinigung der Kapitalertragsteuer</b><br>- unbesetzt -                                                                         | 92 |
|                | <b>Zu § 45b</b>                                                                                                                                     |    |
| <b>R 213p.</b> | <b>Sammelantrag beim Bundesamt für Finanzen</b>                                                                                                     | 92 |
|                | <b>Zu § 45c</b>                                                                                                                                     |    |
| <b>R 213q.</b> | <b>Erstattung von Kapitalertragsteuer durch das Finanzamt im vereinfachten Verfahren (§ 45c EStG)</b>                                               | 92 |
|                | <b>Zu § 45d</b>                                                                                                                                     |    |
| <b>R 213r.</b> |                                                                                                                                                     | 93 |

**Mitteilungen an das Bundesamt für Finanzen**

- unbesetzt -

**Zu § 46**

|                  |                                         |    |
|------------------|-----------------------------------------|----|
| R 214.           | unbesetzt                               | 93 |
| R 215.           | Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 2 EStG | 93 |
| R 216.           | unbesetzt                               | 93 |
| R 217.           | Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG | 93 |
| R 218.           | Härteausgleich                          | 93 |
| R 219.-R<br>221. | unbesetzt                               | 93 |

**Zu § 49**

|         |                                                                              |    |
|---------|------------------------------------------------------------------------------|----|
| R 222.  | Beschränkte Steuerpflicht bei Einkünften aus Gewerbebetrieb                  | 93 |
| R 222a. | Beschränkte Steuerpflicht bei Einkünften aus selbständiger Arbeit            | 94 |
| R 223.  | Bedeutung der Besteuerungsmerkmale im Ausland bei beschränkter Steuerpflicht | 94 |

**Zu § 50**

|                  |                                                                                           |    |
|------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| R 223a.          | Verlustabzug im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht                                     | 94 |
| R 224.           | Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer und Steuerermäßigung für ausländische Steuern | 94 |
| R 225.-R<br>227. | unbesetzt                                                                                 | 94 |

**Zu § 50a**

|         |                                                                                                                             |    |
|---------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| R 227a. | Steuerabzug bei Lizenzgebühren, Vergütungen für die Nutzung von Urheberrechten und bei Veräußerungen von Schutzrechten usw. | 94 |
| R 227b. | Steuerabzug bei Einkünften aus künstlerischen, sportlichen, artistischen und ähnlichen Darbietungen                         | 95 |
| R 227c. | Berechnung des Steuerabzugs nach § 50a EStG in besonderen Fällen                                                            | 95 |

**Zu § 50c**

|         |                                                       |    |
|---------|-------------------------------------------------------|----|
| R 227d. | Wertminderung von Anteilen durch Gewinnausschüttungen | 95 |
|---------|-------------------------------------------------------|----|

**Zu § 50d**

|                |                                                                               |    |
|----------------|-------------------------------------------------------------------------------|----|
| R 227e.        | Besonderheiten im Fall von Doppelbesteuerungsabkommen                         | 95 |
| <b>R 227f.</b> | <b>Bemessung der Kapitalertragsteuer bei bestimmten Kapitalgesellschaften</b> | 95 |

**Zu § 51**

|                           |                                                                                                        |    |
|---------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| R 228.- <b>R<br/>234.</b> | unbesetzt                                                                                              | 95 |
| R 235.                    | Bewertungsfreiheit für Handelsschiffe, für Schiffe, die der Seefischerei dienen, und für Luftfahrzeuge | 95 |

**Zu § 55**

|        |                        |    |
|--------|------------------------|----|
| R 236. | Bodengewinnbesteuerung | 95 |
|--------|------------------------|----|

**Zu § 57**

|        |                                    |    |
|--------|------------------------------------|----|
| R 237. | Verlustabzug nach § 57 Abs. 4 EStG | 95 |
|--------|------------------------------------|----|

**Zu § 62**

|        |                      |    |
|--------|----------------------|----|
| R 238. | Anspruchsberechtigte | 95 |
|--------|----------------------|----|

**Zu § 63**

|        |                                |    |
|--------|--------------------------------|----|
| R 239. | Berücksichtigungsfähige Kinder | 95 |
|--------|--------------------------------|----|

**Zu § 64**

|        |                                    |    |
|--------|------------------------------------|----|
| R 240. | Zusammentreffen mehrerer Ansprüche | 95 |
|--------|------------------------------------|----|

**Zu § 65**

|        |                              |    |
|--------|------------------------------|----|
| R 241. | Andere Leistungen für Kinder | 95 |
|--------|------------------------------|----|

**Zu § 66**

|        |                                         |    |
|--------|-----------------------------------------|----|
| R 242. | Höhe des Kindergeldes, Zahlungszeitraum | 95 |
|--------|-----------------------------------------|----|

**Zu § 67**

|        |        |    |
|--------|--------|----|
| R 243. | Antrag | 95 |
|--------|--------|----|

|        |                                                                                          |    |
|--------|------------------------------------------------------------------------------------------|----|
|        | <b>Zu § 68</b>                                                                           |    |
| R 244. | Besondere Mitwirkungspflichten                                                           | 95 |
|        | <b>Zu § 69</b>                                                                           |    |
| R 245. | Überprüfung des Fortbestehens von Anspruchsvoraussetzungen durch Meldedaten-Übermittlung | 95 |
|        | <b>Zu § 70</b>                                                                           |    |
| R 246. | Festsetzung und Zahlung des Kindergeldes                                                 | 95 |
|        | <b>Zu § 71</b>                                                                           |    |
| R 247. | Zahlungszeitraum                                                                         | 95 |
|        | <b>Zu § 72</b>                                                                           |    |
| R 248. | Festsetzung und Zahlung des Kindergeldes an Angehörige des öffentlichen Dienstes         | 96 |
|        | <b>Zu § 73</b>                                                                           |    |
| R 249. | unbesetzt                                                                                | 96 |
|        | <b>Zu § 74</b>                                                                           |    |
| R 250. | Zahlung des Kindergeldes in Sonderfällen                                                 | 96 |
|        | <b>Zu § 75</b>                                                                           |    |
| R 251. | Aufrechnung                                                                              | 96 |
|        | <b>Zu § 76</b>                                                                           |    |
| R 252. | Pfändung                                                                                 | 96 |
|        | <b>Zu § 77</b>                                                                           |    |
| R 253. | Erstattung von Kosten im Vorverfahren                                                    | 96 |
|        | <b>Zu § 78</b>                                                                           |    |
| R 254. | Übergangsregelungen                                                                      | 96 |

#### **B. Anlage zu den EStR 2001**

|        |                                                                                  |
|--------|----------------------------------------------------------------------------------|
| Anlage | Übersicht über die Berichtigung des Gewinns bei Wechsel der Gewinnermittlungsart |
|--------|----------------------------------------------------------------------------------|

### **Abkürzungsverzeichnis**

|              |                                                              |
|--------------|--------------------------------------------------------------|
| Abs.         | = Absatz                                                     |
| a. F.        | = alte Fassung                                               |
| AfaA         | = Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung                   |
| AfA          | = Absetzung für Abnutzung                                    |
| AfS          | = Absetzung für Substanzverringerung                         |
| AG           | = Aktiengesellschaft                                         |
| AO           | = Abgabenordnung                                             |
| AStG         | = Außensteuergesetz                                          |
| AuslInvestmG | = Auslandsinvestment-Gesetz                                  |
| BauGB        | = Baugesetzbuch                                              |
| BerlinFG     | = Berlinförderungsgesetz                                     |
| BetrAVG      | = Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung |
| BewG         | = Bewertungsgesetz                                           |
| BFH          | = Bundesfinanzhof                                            |
| BGB          | = Bürgerliches Gesetzbuch                                    |
| BGBI.        | = Bundesgesetzblatt                                          |
| BSHG         | = Bundessozialhilfegesetz                                    |
| BStBl        | = Bundessteuerblatt                                          |

|          |                                                                                                 |
|----------|-------------------------------------------------------------------------------------------------|
| bzw.     | = beziehungsweise                                                                               |
| DBA      | = Doppelbesteuerungsabkommen                                                                    |
| DMBilG   | = D-Markbilanzgesetz                                                                            |
| DV       | = Durchführungsverordnung                                                                       |
| ESiDV    | = Einkommensteuer-Durchführungsverordnung                                                       |
| ESTG     | = Einkommensteuergesetz                                                                         |
| ESiR     | = Einkommensteuer-Richtlinien                                                                   |
| FördG    | = Gesetz über Sonderabschreibungen und Abzugsbeträge im Fördergebiet (Fördergebietsgesetz)      |
| GBI.     | = Gesetzblatt der DDR                                                                           |
| GbR      | = Gesellschaft bürgerlichen Rechts                                                              |
| GdB      | = Grad der Behinderung                                                                          |
| GG       | = Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland                                                |
| HAG      | = Heimarbeitsgesetz                                                                             |
| i. d. F. | = in der Fassung                                                                                |
| i. V. m. | = in Verbindung mit                                                                             |
| InvZulG  | = Investitionszulagengesetz                                                                     |
| KG       | = Kommanditgesellschaft                                                                         |
| KStG     | = Körperschaftsteuergesetz                                                                      |
| KSiR     | = Körperschaftsteuer-Richtlinien in der für den jeweiligen VZ geltenden Fassung                 |
| LStR     | = Lohnsteuer-Richtlinien                                                                        |
| MaBV     | = Makler- und Bauträgerverordnung                                                               |
| OHG      | = Offene Handelsgesellschaft                                                                    |
| PartG    | = Parteiengesetz                                                                                |
| R        | = Richtlinie                                                                                    |
| SGB      | = Sozialgesetzbuch                                                                              |
| UmwStG   | = Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform (Umwandlungssteuergesetz) |
| UStG     | = Umsatzsteuergesetz                                                                            |
| VE       | = Vieheinheit                                                                                   |
| VVG      | = Versicherungsvertragsgesetz                                                                   |
| VwVfG    | = Verwaltungsverfahrensgesetz                                                                   |
| WEG      | = Wohnungseigentumsgesetz                                                                       |
| z. B.    | = zum Beispiel                                                                                  |
| ZDG      | = Zivildienstgesetz                                                                             |
| ZuwG     | = Zuwendungsgesetz                                                                              |

### Einführung<sup>1)</sup>

- (1) Die Einkommensteuer-Richtlinien **2001 (ESiR 2001)** sind Weisungen an die Finanzbehörden zur einheitlichen Anwendung des Einkommensteuerrechts, zur Vermeidung unbilliger Härten und zur Verwaltungsvereinfachung.
- (2) Die **ESiR 2001** sind für die Veranlagung zur Einkommensteuer ab dem Veranlagungszeitraum **2001** anzuwenden.
- (3) Anordnungen, die mit den nachstehenden Richtlinien im Widerspruch stehen, sind nicht mehr anzuwenden.
- (4) Diesen Richtlinien liegt, soweit im Einzelnen keine andere Fassung angegeben ist, das Einkommensteuergesetz 1997 in der Fassung der Bekanntmachung vom 16.4.1997 (BGBl. I S. 821), zuletzt geändert durch **Artikel 6 des Gesetzes zur Reform der gesetzlichen Rentenversicherung und zur Förderung eines kapitalgedeckten Altersvorsorgevermögens (Altersvermögensgesetz - AVmG) vom 26.6.2001 (BGBl. I S. 1310)**, zu Grunde.

### Zu § 1a EStG R 1. Steuerpflicht

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

## R 2. Zuständigkeit bei der Besteuerung

- unbesetzt -

### Zu § 2 EStG

## R 3. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

### Berechnungsschema

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

|      |                                                                                                                                                                                                                            |
|------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1    | Summen der positiven Einkünfte aus jeder Einkunftsart (§ 2 Abs. 3 Satz 2 EStG)                                                                                                                                             |
| 2 +  | Hinzurechnungsbetrag (§ 52 Abs. 3 Satz 2 i. V. m. § 2a Abs. 3 Satz 3, Abs. 4 EStG i. d. F. vom 16.4.1997, BGBl. I S. 821), § 2 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 Auslandsinvestitionsgesetz)                                           |
| 3 -  | ausgleichsfähige negative Summen der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 Sätze 3 bis 8 EStG)                                                                                                                                             |
| 4 =  | Summe der Einkünfte (>Abs.2)                                                                                                                                                                                               |
| 5 -  | Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG)                                                                                                                                                                                       |
| 6 -  | Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3 EStG)                                                                                                                                                                     |
| 7 =  | Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 Satz 1 EStG)                                                                                                                                                                        |
| 8 -  | Verlustabzug nach § 10d EStG i. d. F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24.3.1999, BGBl. I S. 402                                                                                                           |
| 9 -  | Sonderausgaben (§§ 10, 10b, 10c EStG)                                                                                                                                                                                      |
| 10 - | außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 bis <b>33b</b> EStG)                                                                                                                                                                   |
| 11 - | Steuerbegünstigung der zu Wohnzwecken genutzten Wohnungen, Gebäude und Baudenkmale sowie der schutzwürdigen Kulturgüter (§§ 10e bis 10i EStG, 52 Abs. 21 Satz 6 EStG i. d. F. vom 16.4.1997, BGBl. I S. 821 und § 7 FördG) |
| 12 - | Verlustabzug nach § 10d EStG i. d. F. vom 16.4.1997, BGBl. I S. 821 (§ 52 Abs. 25 Satz 1 EStG)                                                                                                                             |
| 13 + | zuzurechnendes Einkommen gemäß § 15 Abs. 1 AStG                                                                                                                                                                            |
| 14 = | Einkommen (§ 2 Abs. 4 EStG)                                                                                                                                                                                                |
| 15 - | <b>Freibeträge für Kinder</b> (§§ 31, 32 Abs. 6 EStG)                                                                                                                                                                      |
| 16 - | Haushaltsfreibetrag (§ 32 Abs. 7 EStG)                                                                                                                                                                                     |
| 17 - | Härteausgleich nach § 46 Abs. 3 EStG, § 70 EStDV                                                                                                                                                                           |
| 18 = | zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5 EStG).                                                                                                                                                                              |

### Summe der Einkünfte

(2) <sup>1</sup>Die Summe der Einkünfte nach § 2 Abs. 3 EStG ist grundsätzlich positiv oder mindestens 0 DM (**ab VZ 2002 0 Euro**). <sup>2</sup>Erzielt ein Steuerpflichtiger nur Einkünfte aus einer Einkunftsart und ist deren Summe negativ, ist auch die Summe der Einkünfte negativ, da in diesen Fällen die Summe der Einkünfte aus dieser Einkunftsart (§ 2 Abs. 3 Satz 2 EStG) mit der Summe der Einkünfte übereinstimmt und es auf die weiteren Berechnungsschritte in § 2 Abs. 3 EStG nicht ankommt. <sup>3</sup>Ist die Summe der positiven Einkünfte nicht größer als 100.000 DM (**ab VZ 2002 51.500 Euro**) und ist die Summe der negativen Einkünfte höher als die Summe der positiven Einkünfte, greifen die weiteren Verlustverrechnungsschritte des § 2 Abs. 3 EStG nicht ein mit der Folge, dass eine negative Summe der Einkünfte vorliegt.

#### R 4. Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer

Die festzusetzende Einkommensteuer ist wie folgt zu ermitteln:

- 1 Steuerbetrag
  - a) **nach** § 32a Abs. 1, 5, § 50 Abs. 3 EStG  
oder
  - b) nach dem bei Anwendung des Progressionsvorbehalts (§ 32b EStG) oder der Steuersatzbegrenzung sich ergebenden Steuersatz
- 2 + Steuer auf Grund Berechnung nach den §§ 34, 34b EStG

---

- 3 = tarifliche Einkommensteuer (§ 32a Abs. 1, 5 EStG)
- 4 – ausländische Steuern nach § 34c Abs. 1 und 6 EStG
- 5 – **Steuerermäßigung nach § 35 EStG**
- 6 – Steuerermäßigung für Steuerpflichtige mit Kindern bei Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen für Wohngebäude oder der Steuerbegünstigungen für eigengenutztes Wohneigentum (§ 34f Abs. 1, 2 EStG)
- 7 – Steuerermäßigung bei Mitgliedsbeiträgen und Spenden an politische Parteien und unabhängige Wählervereinigungen (§ 34g EStG)
- 8 – Steuerermäßigung nach § 34f Abs. 3 EStG
- 9 + Steuern nach § 34c Abs. 5 EStG
- 10 + Nachsteuer nach § 10 Abs. 5 EStG i. V. m. den §§ 30, 31 EStDV
- 11 + **Steuer auf den Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 2 AStG unter Berücksichtigung des § 12 AStG**
- 12 + Zuschlag nach § 3 Abs. 4 Satz 2 Forstschäden-Ausgleichsgesetz
- 13 + Kindergeld oder vergleichbare Leistungen, soweit in den Fällen des § 31 EStG das Einkommen um **Freibeträge für Kinder** gemindert wurde

---

- 14 = festzusetzende Einkommensteuer (§ 2 Abs. 6 EStG).

#### Zu § 2a EStG

#### R 5. Negative ausländische Einkünfte

##### Einkünfte derselben Art

(1) <sup>1</sup>Einkünfte der jeweils selben Art nach § 2a Abs. 1 EStG sind grundsätzlich alle unter einer Nummer aufgeführten Tatbestände, für die die Anwendung dieser Nummer nicht nach § 2a Abs. 2 EStG ausgeschlossen ist. <sup>2</sup>Die Nummern 3 und 4 sind zusammenzufassen. <sup>3</sup>Negative Einkünfte nach § 2a Abs. 1 **Satz 1** Nr. 7 EStG, die mittelbar auf einen bei der inländischen Körperschaft verwirklichten Tatbestand der Nummern 1 bis 6 zurückzuführen sind, dürfen beim Anteilseigner mit positiven Einkünften der Nummer 7 ausgeglichen werden, wenn die Einkünfte auf Tatbestände derselben Nummer oder im Fall der Nummern 3 und 4 dieser beiden Nummern zurückzuführen sind. <sup>4</sup>Einkünfte der Nummer 7 sind auch mit Einkünften nach der jeweiligen Nummer auszugleichen, auf deren Tatbestände die Einkünfte der Nummer 7 zurückzuführen sind. <sup>5</sup>Positive Einkünfte aus einem Staat können nicht mit negativen Einkünften derselben Art aus demselben Staat aus vorhergehenden Veranlagungszeiträumen ausgeglichen werden, wenn hinsichtlich der positiven Einkünfte eine im DBA vorgesehene Rückfallklausel eingreift und die positiven Einkünfte deshalb als Besteuerungsgrundlage zu erfassen sind.

##### Betriebsstättenprinzip

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

##### Prüfung der Aktivitätsklausel

(3) <sup>1</sup>Ob eine gewerbliche Betriebsstätte ausschließlich oder fast ausschließlich eine aktive Tätigkeit nach § 2a Abs. 2 EStG zum Gegenstand hat, ist für jedes Wirtschaftsjahr gesondert zu prüfen. <sup>2</sup>Maßgebend ist hierfür das Verhältnis der Bruttoerträge. <sup>3</sup>Abschnitt 76 Absatz 8 und Absatz 9 Satz 1 und 2 KStR ist sinngemäß anzuwenden. <sup>4</sup>Soweit es sich um Verluste zu Beginn bzw. am Ende einer Tätigkeit handelt, ist nach der funktionalen Betrachtungsweise festzustellen, ob diese Verluste im Hinblick auf die aufzunehmende oder anlaufende aktive Tätigkeit entstanden oder nach Ende der Tätigkeit durch diese verursacht worden sind.

#### Gesamtrechtsnachfolge

(4) Die nach § 2a Abs. 1 EStG nicht ausgeglichenen oder nicht verrechneten negativen Einkünfte sowie der nach § 2a Abs. 3 EStG i. d. F. vom 16.4.1997 (BGBl. I S. 821) vom Erblasser in den VZ vor 1999 abgezogene und bei diesem bis zum VZ 2008 (§ 52 Abs. 3 **Satz 3 EStG**) noch nicht hinzugerechnete Betrag gehen im Erbfall auf den Erben über ; **§ 10d EStG gilt sinngemäß.**(5) Soweit im Rahmen des UmwStG ein Verlust im Sinne des § 10d Abs. 4 Satz 2 EStG übergeht, geht auch die Verpflichtung zur Nachversteuerung nach **§ 52 Abs. 3 Satz 3 bis 5 EStG** über.

#### Umwandlung

(6) <sup>1</sup>Umwandlung im Sinne des § 52 Abs. 3 **EStG** i. V. m. § 2a Abs. 4 Satz 1 EStG i. d. F. vom 16.4.1997 (BGBl. I S. 821) ist nicht nur eine solche nach dem Umwandlungsgesetz oder im Sinne des Umwandlungssteuergesetzes, d. h. eine Einbringung der ausländischen Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, vielmehr jede Form des "Aufgehens" der Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft. <sup>2</sup>Keine Umwandlung ist die unentgeltliche Übertragung der Betriebsstätte nach § 6 Abs. 3 EStG.

#### Verlустаusgleich

(7) Negative und positive Einkünfte nach § 2a Abs. 1 EStG sind in der Weise miteinander auszugleichen, dass die positiven und ggf. tarifbegünstigten Einkünfte um die negativen Einkünfte der jeweils selben Art und aus demselben Staat (**mit Ausnahme der Fälle des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchstabe b EStG**) zu vermindern sind.

#### Zusammenveranlagung

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

#### Zu § 2b EStG

##### R 5a. Negative Einkünfte aus der Beteiligung an Verlustzuweisungsgesellschaften und ähnlichen Modellen

- unbesetzt -

#### Zu § 3 EStG

##### R 6. Steuerbefreiungen auf Grund des § 3 EStG

#### Zu § 3 Nr. 27

<sup>1</sup>Der Höchstbetrag steht dem Leistungsempfänger nicht je VZ, sondern nur einmal zu. <sup>2</sup>Die einzelnen Raten sind so lange steuerfrei, bis der Höchstbetrag ausgeschöpft ist. <sup>3</sup>Der Flächenzuschlag der Produktionsaufgaberente ist nicht begünstigt. <sup>4</sup>Im Fall der Betriebsaufgabe sind die Ansprüche auf die Produktionsaufgaberente nicht in den Betriebsaufgabegewinn einzubeziehen; die einzelnen Raten sind als nachträgliche Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen.

#### Zu § 3 Nr. 40

##### Halbeinkünfteverfahren

- unbesetzt -

#### Zu § 3 Nr. 44

<sup>1</sup>Stipendien **zur unmittelbaren Förderung der Forschung** sind nur insoweit steuerfrei, als die Mittel zur Schaffung der sachlichen Voraussetzungen zur Erfüllung einer Forschungsaufgabe verwendet werden (Sachbeihilfe). <sup>2</sup>Beihilfen für die persönliche Lebensfüh-

nung des Empfängers sind nach § 18 oder § 19 EStG steuerpflichtig. <sup>3</sup>Stipendien **zur Förderung der wissenschaftlichen oder künstlerischen Ausbildung oder Fortbildung** sind steuerfrei, gleichgültig, ob sie zur Bestreitung des Lebensunterhalts des Empfängers oder für den durch die Ausbildung oder Fortbildung verursachten Aufwand bestimmt sind. <sup>4</sup>Die Steuerfreiheit eines Ausbildungs- oder Fortbildungsstipendiums wird nicht berührt, wenn daneben eine Sachbeihilfe zur Durchführung einer Forschungsaufgabe gewährt wird. <sup>5</sup>Die Prüfung, ob die gesetzlichen Voraussetzungen - mit Ausnahme der Voraussetzungen des § 3 Nr. 44 Buchstabe c EStG - für die volle oder teilweise Steuerfreiheit der Stipendien vorliegen, hat das Finanzamt vorzunehmen, das für die Veranlagung des Stipendiengebers zur Körperschaftsteuer zuständig ist oder zuständig wäre, wenn der Geber steuerpflichtig wäre. <sup>6</sup>Dieses Finanzamt hat auf Anforderung des Stipendienempfängers oder des für ihn zuständigen Finanzamts eine Bescheinigung über die Voraussetzungen des § 3 Nr. 44 Buchstaben a und b EStG zu erteilen.

#### **Zu § 3 Nr. 67**

<sup>1</sup>Steuerfreie Kindererziehungsleistungen nach dem SGB VI erhalten lediglich Mütter, die vor dem 1.1.1921 geboren sind. <sup>2</sup>Bei Müttern der Geburtsjahrgänge ab 1921 erhöhen nach dem SGB VI anzurechnende Kindererziehungszeiten die Bemessungsgrundlage und wirken somit rentensteigernd. <sup>3</sup>Derartige Rentenerhöhungen sind mit dem Ertragsanteil zu versteuern; eine partielle Steuerbefreiung kommt nicht in Betracht.

### **R 7. Steuerbefreiungen nach anderen Gesetzen, Verordnungen und Verträgen**

- unbesetzt -

#### **R 8.-10.**

- unbesetzt -

#### **Zu § 3c EStG R 11. Anteilige Abzüge**

- unbesetzt -

#### **Zu § 4 EStG R 12. Betriebsvermögensvergleich**

##### **Betriebe der Land- und Forstwirtschaft**

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

##### **Gewerbliche Betriebe**

(2) <sup>1</sup>Bei einem gewerblichen Betrieb, für den die Verpflichtung besteht, Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse zu machen oder für den freiwillig Bücher geführt und regelmäßige Abschlüsse gemacht werden, muss der Gewerbetreibende den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG ermitteln. <sup>2</sup>Für Handelsschiffe im internationalen Verkehr kann der Gewinn auf Antrag nach § 5a EStG ermittelt werden. <sup>3</sup>Werden für einen gewerblichen Betrieb, für den die Buchführungspflicht besteht, keine Bücher geführt, oder ist die Buchführung nicht ordnungsmäßig (>R 29 Abs. 2), so ist der Gewinn nach § 5 EStG unter Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalles, unter Umständen unter Anwendung von Richtsätzen, zu schätzen. <sup>4</sup>Das Gleiche gilt, wenn für einen gewerblichen Betrieb freiwillig Bücher geführt und Abschlüsse gemacht werden, die Buchführung jedoch nicht ordnungsmäßig ist, es sei denn, der Gewinn wird nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt. <sup>5</sup>Bei gewerblichen Betrieben, bei denen die Voraussetzungen der Sätze 1 bis 3 nicht vorliegen, kann der Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt werden, wenn der Gewerbetreibende für diesen Betrieb die für diese Gewinnermittlungsart ausreichenden Aufzeichnungen hat (>R 16).

##### **Personengesellschaften**



(3) Absätze 1 und 2 gelten sinngemäß.

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

(4) <sup>1</sup>Sind unbeschränkt steuerpflichtige Personen an einer ausländischen Personengesellschaft beteiligt, die im Inland weder eine Betriebsstätte unterhält, noch einen ständigen Vertreter bestellt hat, ist der Gewinn der Personengesellschaft zur Ermittlung der Höhe der Gewinnanteile der unbeschränkt steuerpflichtigen Personen nach § 4 Abs. 1 oder 3 EStG zu ermitteln. <sup>2</sup>Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG sind alle Geschäftsvorfälle unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu berücksichtigen, auch wenn sie in einer ausländischen Währung ausgewiesen sind. <sup>3</sup>**Das** Ergebnis einer in ausländischer Währung aufgestellten Steuerbilanz ist in DM oder Euro nach einem Umrechnungsverfahren umzurechnen, das nicht gegen die deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstößt. <sup>4</sup>**Für nach dem 31.12.2001 endende Wirtschaftsjahre kommt nur noch eine Umrechnung in Euro in Betracht.**

### **Ordnungsmäßigkeit der Buchführung**

(5) <sup>1</sup>Für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG gelten R 29 bis 31 sinngemäß. <sup>2</sup>§ 141 Abs. 1 und § 142 AO bleiben unberührt.

## **R 13. Betriebsvermögen**

### **Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>Wirtschaftsgüter, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des Steuerpflichtigen genutzt werden oder dazu bestimmt sind, sind **notwendiges Betriebsvermögen**. <sup>2</sup>Eigenbetrieblich genutzte Wirtschaftsgüter sind auch dann notwendiges Betriebsvermögen, wenn sie nicht in der Buchführung und in den Bilanzen ausgewiesen sind. <sup>3</sup>Wirtschaftsgüter, die in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und ihn zu fördern bestimmt und geeignet sind, können bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (>R 12) als **gewillkürtes Betriebsvermögen** behandelt werden. <sup>4</sup>Wirtschaftsgüter, die nicht Grundstücke oder Grundstücksteile sind und die zu mehr als 50 % eigenbetrieblich genutzt werden, sind in vollem Umfang notwendiges Betriebsvermögen. <sup>5</sup>Werden sie zu mehr als 90 % privat genutzt, gehören sie in vollem Umfang zum notwendigen Privatvermögen. <sup>6</sup>Bei einer betrieblichen Nutzung von mindestens 10 % bis zu 50 % ist bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ein Ausweis dieser Wirtschaftsgüter als gewillkürtes Betriebsvermögen in vollem Umfang möglich. <sup>7</sup>Wird ein Wirtschaftsgut in mehreren Betrieben des Steuerpflichtigen genutzt, so ist die gesamte eigenbetriebliche Nutzung maßgebend.

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

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

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

1. Betriebsvorrichtungen (>R 42 Abs. 3);
2. Scheinbestandteile (>R 42 Abs. 4);

Ladeneinbauten, >Schaufensteranlagen, Gaststätteneinbauten, Schalterhallen von Kreditinstituten sowie ähnliche Einbauten, die einem schnellen Wandel des modischen Geschmacks unterliegen; als Herstellungskosten dieser Einbauten kommen nur Aufwendungen für Gebäudeteile in Betracht, die statisch für das gesamte Gebäude unwesentlich sind, z. B. Aufwendungen für Trennwände, Fassaden, Passagen sowie für die Beseitigung und Neuerrichtung von nichttragenden Wänden und Decken;

4. sonstige >Mietereinbauten;
5. sonstige selbständige Gebäudeteile (>Absatz 4).

## Unterschiedliche Nutzungen und Funktionen eines Gebäudes

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

## Abgrenzung der selbständigen von den unselbständigen Gebäudeteilen

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

## Aufteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Gebäudeteilen

(6) <sup>1</sup>Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des gesamten Gebäudes sind auf die einzelnen Gebäudeteile aufzuteilen. <sup>2</sup>Für die Aufteilung ist das Verhältnis der Nutzfläche eines Gebäudeteils zur Nutzfläche des ganzen Gebäudes maßgebend, es sei denn, die Aufteilung nach dem Verhältnis der Nutzflächen führt zu einem unangemessenen Ergebnis. <sup>3</sup>Von einer solchen Aufteilung kann aus Vereinfachungsgründen abgesehen werden, wenn sie aus steuerlichen Gründen nicht erforderlich ist. <sup>4</sup>Die Nutzfläche ist in sinnge-  
mäßiger Anwendung der §§ 43 und 44 der Zweiten Berechnungsverordnung zu ermitteln.

## Grundstücke und Grundstücksteile als notwendiges Betriebsvermögen

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

## Grundstücksteile von untergeordnetem Wert

(8) <sup>1</sup>Eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile brauchen nicht als Betriebsvermögen behandelt zu werden, wenn ihr Wert nicht mehr als ein Fünftel des gemeinen Werts des gesamten Grundstücks und nicht mehr als 40.000 DM (**ab VZ 2002 20.500 Euro**) beträgt (§ 8 EStDV). <sup>2</sup>Dabei ist auf den Wert des Gebäudeteils zuzüglich des dazugehörenden Grund und Bodens abzustellen. <sup>3</sup>Bei der Prüfung, ob der Wert eines Grundstücksteils mehr als ein Fünftel des Werts des ganzen Grundstücks beträgt, ist in der Regel das Verhältnis der Nutzflächen zueinander zugrunde zu legen. <sup>4</sup>Ein Grundstücksteil ist mehr als 40.000 DM (**ab VZ 2002 20.500 Euro**) wert, wenn der Teil des gemeinen Werts des ganzen Grundstücks, der nach dem Verhältnis der Nutzflächen zueinander auf den Grundstücksteil entfällt, 40.000 DM (**ab VZ 2002 20.500 Euro**) übersteigt. <sup>5</sup>Führt der Ansatz der Nutzflächen zu einem unangemessenen Wertverhältnis der beiden Grundstücksteile, so ist bei ihrer Wertermittlung anstelle der Nutzflächen der Rauminhalt oder ein anderer im Einzelfall zu einem angemessenen Ergebnis führender Maßstab zugrunde zu legen. <sup>6</sup>Beträgt der Wert eines eigenbetrieblich genutzten Grundstücksteils nicht mehr als ein Fünftel des gesamten Grundstückswerts und nicht mehr als 40.000 DM (**ab VZ 2002 20.500 Euro**), so besteht ein Wahlrecht, den Grundstücksteil weiterhin als Betriebsvermögen zu behandeln oder zum Teilwert zu entnehmen. <sup>7</sup>**Zur Berücksichtigung von Betriebsausgaben, wenn der Grundstücksteil zu Recht nicht als Betriebsvermögen behandelt wird** > R 18 Abs. 2 Satz 4.

## Grundstücke und Grundstücksteile als gewillkürtes Betriebsvermögen

(9) <sup>1</sup>Ermitteln Steuerpflichtige den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich, so können sie die Grundstücke oder Grundstücksteile, die nicht eigenbetrieblich genutzt werden und weder eigenen Wohnzwecken dienen, noch Dritten zu Wohnzwecken unentgeltlich überlassen sind, sondern z. B. zu Wohnzwecken oder zur gewerblichen Nutzung an Dritte vermietet sind, als **gewillkürtes Betriebsvermögen** behandeln, wenn die Grundstücke oder die Grundstücksteile in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Be-

trieb stehen und ihn zu fördern bestimmt und geeignet sind.<sup>2</sup> Wegen dieser Voraussetzungen bestehen für den Ansatz von Wirtschaftsgütern als gewillkürtes Betriebsvermögen Einschränkungen, die sich nicht nur aus den Besonderheiten des einzelnen Betriebs, sondern auch aus der jeweiligen Einkunftsart ergeben können.<sup>3</sup> Daher können Land- und Forstwirte Mietwohn- und Geschäftshäuser, die sie auf zugekauften, bisher nicht zum Betriebsvermögen gehörenden Grund und Boden errichtet oder einschließlich Grund und Boden erworben haben, regelmäßig nicht als Betriebsvermögen behandeln.<sup>4</sup> Dagegen kann ein Land- und Forstwirt, der sein bisher land- und forstwirtschaftlich genutztes Grundstück bebaut und das Gebäude an Betriebsfremde vermietet, dieses als gewillkürtes Betriebsvermögen behandeln, wenn dadurch das Gesamtbild der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit nicht wesentlich verändert wird.<sup>5</sup> In Grenzfällen hat der Steuerpflichtige darzutun, welche Beziehung das Grundstück oder der Grundstücksteil zu seinem Betrieb hat und welche vernünftigen wirtschaftlichen Überlegungen ihn veranlasst haben, das Grundstück oder den Grundstücksteil als gewillkürtes Betriebsvermögen zu behandeln.<sup>6</sup> Voraussetzung für die Behandlung von Grundstücken oder Grundstücksteilen als gewillkürtes Betriebsvermögen ist, dass sie auch in der Buchführung und in der Bilanz eindeutig als Betriebsvermögen ausgewiesen werden.<sup>7</sup> Wird ein Gebäude oder ein Gebäudeteil als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt, so gehört auch der dazugehörige Grund und Boden zum Betriebsvermögen.

#### Einheitliche Behandlung des Grundstücks

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

#### Grundstücke und Grundstücksteile im Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft

(11) <sup>1</sup> Gehört ein Grundstück zum **Gesamthandsvermögen** der Mitunternehmer einer Personengesellschaft, so gehört es grundsätzlich zum notwendigen Betriebsvermögen.<sup>2</sup> Dies gilt auch dann, wenn bei der Einbringung des Grundstücks oder Grundstücksteils in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft vereinbart worden ist, dass Gewinne und Verluste aus dem Grundstück oder Grundstücksteil ausschließlich dem einbringenden Gesellschafter zugerechnet werden.<sup>3</sup> Dient ein im Gesamthandseigentum der Gesellschafter einer Personengesellschaft stehendes Grundstück teilweise der privaten Lebensführung eines, mehrerer oder aller Mitunternehmer der Gesellschaft, braucht der andere Grundstücksteil nicht als Betriebsvermögen behandelt zu werden, wenn für diesen Grundstücksteil die Grenzen des § 8 EStDV nicht überschritten sind; Absatz 8 Satz 2 ff. ist entsprechend anzuwenden.

#### Grundstücke und Grundstücksteile im Sonderbetriebsvermögen

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

#### Keine Bindung an die Einheitsbewertung oder Bedarfsbewertung

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

#### Erweiterte Anwendung

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

#### Verbindlichkeiten

(15) <sup>1</sup> Mit der Entnahme eines fremdfinanzierten Wirtschaftsguts des Anlagevermögens wird die zur Finanzierung des Wirtschaftsguts aufgenommene betriebliche Schuld zu einer privaten Schuld.<sup>2</sup> Umgekehrt wird mit der Einlage eines fremdfinanzierten Wirtschaftsguts die zur Finanzierung des Wirtschaftsguts aufgenommene private Schuld zu einer betrieblichen Schuld.<sup>3</sup> Wird ein betrieblich genutztes, fremdfinanziertes Wirtschaftsgut veräußert, oder scheidet es aus der Vermögenssphäre des Steuerpflichtigen aus, wird die zur Finanzierung des Wirtschaftsguts aufgenommene Schuld eine privat veranlasste Schuld, soweit der Veräußerungserlös oder eine andere für das Ausscheiden des Wirtschaftsguts erhaltene Leistung entnommen wird.

## **Betriebsvermögen bei der Einnahmenüberschussrechnung, bei Schätzung des Gewinns oder bei Gewinnermittlung nach §**

### **13a Abs. 3 bis 6 EStG**

(16) Ermitteln Steuerpflichtige den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG, oder wird der Gewinn geschätzt (>R 12 Abs. 2) oder nach § 13a Abs. 3 bis 6 EStG ermittelt, kommt gewillkürtes Betriebsvermögen nur in den Fällen des Wechsels der Gewinnermittlungsart und der Nutzungsänderung in Betracht (>§ 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG).

## **R 14. Einlagen und Entnahmen**

### **Einlagen**

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

### **Entnahmen**

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

### **Entnahmehandlung**

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

### **Gegenstand einer Entnahme**

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

## **R 15. Bilanzberichtigung und Bilanzänderung**

### **Bilanzberichtigung**

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

### **Bilanzänderung**

(2) <sup>1</sup>Wenn steuerrechtlich, in den Fällen des § 5 EStG auch handelsrechtlich, verschiedene Ansätze für die Bewertung eines Wirtschaftsguts zulässig sind und der Steuerpflichtige demgemäß zwischen mehreren Wertansätzen wählen kann, so trifft er durch die Einreichung der Steuererklärung an das Finanzamt seine Entscheidung. <sup>2</sup>Eine Änderung dieser Entscheidung zugunsten eines anderen zulässigen Ansatzes ist eine **Bilanzänderung**. <sup>3</sup>Sie ist unter den **Voraussetzungen des** § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG zulässig.

### **Bilanzansatz**

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

## R 16. Einnahmenüberschussrechnung

### Anwendungsbereich

(1) <sup>1</sup>Der Steuerpflichtige kann nach § 4 Abs. 3 EStG als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen, wenn er auf Grund gesetzlicher Vorschriften (>R 12 Abs. 1 und 2) nicht verpflichtet ist, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, er dies auch nicht freiwillig tut, und sein Gewinn nicht nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG) zu ermitteln ist. <sup>2</sup>Die Buchführung wegen der Eigenschaft des Betriebs als Testbetrieb für den Agrarbericht oder als Betrieb des EG-Informationsnetzes landwirtschaftlicher Buchführungen und die Auflagenbuchführung entsprechend den Richtlinien des Bundesministeriums für **Verbraucherschutz**, Ernährung, **und** Landwirtschaft schließen die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht aus. <sup>3</sup>Der Gewinn eines Steuerpflichtigen ist nach den für diese Gewinnermittlungsart maßgebenden Grundsätzen zu ermitteln, wenn der Betrieb zwar die Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach § 13a EStG erfüllt, aber ein Antrag nach § 13a Abs. 2 EStG gestellt worden ist.

### Zeitliche Erfassung von Betriebseinnahmen und -ausgaben

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

### Abnutzbare und nicht abnutzbare Anlagegüter

(3) <sup>1</sup>Zu den Betriebseinnahmen gehören auch die Einnahmen aus der Veräußerung von abnutzbaren und nicht abnutzbaren Anlagegütern sowie vereinnahmte Umsatzsteuerbeträge. <sup>2</sup>Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Anlagegüter, die der Abnutzung unterliegen, z. B. Einrichtungsgegenstände, Maschinen oder der Praxiswert der freien Berufe dürfen nur im Wege der AfA auf die Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts verteilt werden, sofern nicht die Voraussetzungen des § 6 Abs. 2 EStG vorliegen. <sup>3</sup>Neben den Vorschriften über die AfA und die Absetzung für Substanzverringerung gelten auch die Regelungen über erhöhte Absetzungen und über Sonderabschreibungen. <sup>4</sup>Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der an deren Stelle tretende Wert sind bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, z. B. Grund und Boden, Genossenschaftsanteile, Wald einschließlich Erstaufforstung, erst zum Zeitpunkt ihrer Veräußerung oder Entnahme als Betriebsausgaben abzuziehen, soweit die Aufwendungen vor dem 1.1.1971 nicht bereits zum Zeitpunkt der Zahlung abgesetzt worden sind.

### Leibrenten

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

### Raten

(5) <sup>1</sup>Veräußert der Steuerpflichtige Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gegen einen in Raten zu zahlenden Kaufpreis oder gegen eine Veräußerungsrente, so kann er abweichend von Abs. 3 Satz 4 in jedem Wirtschaftsjahr einen Teilbetrag der noch nicht als Betriebsausgaben berücksichtigten Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Höhe der in demselben Wirtschaftsjahr zufließenden

Kaufpreiskosten oder Rentenzahlungen als Betriebsausgaben absetzen. <sup>2</sup>Wird die Kaufpreisforderung uneinbringlich, so ist der noch nicht abgesetzte Betrag in dem Wirtschaftsjahr als Betriebsausgabe zu berücksichtigen, in dem der Verlust eintritt.

(6) **Kein gewillkürtes Betriebsvermögen**

>**R 13 Abs. 16.**

**Betriebsveräußerung oder -aufgabe**

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

**R 17. Wechsel der Gewinnermittlungsart**

**Wechsel zum Betriebsvermögensvergleich**

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

**Wechsel zur Einnahmenüberschussrechnung**

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

## Übersicht über die Berichtigung des Gewinns bei Wechsel der Gewinnermittlungsart

### Übergang

1. von der Einnahmenüberschussrechnung zum Bestandsvergleich, zur Durchschnittssatzgewinnermittlung oder zur Richtsatzschätzung

### Berichtigung des Gewinns im ersten Jahr nach dem Übergang:

Der Gewinn des ersten Jahres ist insbesondere um die folgenden Hinzurechnungen und Abrechnungen zu berichtigen:

- + Warenbestand
- + Warenforderungsanfangsbestand
- + Sonstige Forderungen
- Warenschuldenanfangsbestand
- + Anfangsbilanzwert (Anschaffungskosten) der nicht abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (mit Ausnahme des Grund und Bodens), soweit diese während der Dauer der Einnahmenüberschussrechnung angeschafft und ihre Anschaffungskosten vor dem 1.1.1971 als Betriebsausgaben abgesetzt wurden, ohne dass ein Zuschlag nach § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG in den vor dem Steuerneueidungsgesetz geltenden Fassungen gemacht wurde.

2. vom Bestandsvergleich, von der Durchschnittssatzgewinnermittlung oder von der Richtsatzschätzung zur Einnahmenüberschussrechnung

Der Überschuss der Betriebseinnahmen oder die Betriebsausgaben ist im ersten Jahr insbesondere um die folgenden Hinzurechnungen und Abrechnungen zu berichtigen:

- + Warenschuldenbestand des Vorjahrs
- Warenendbestand des Vorjahrs
- Warenforderungsbestand des Vorjahrs
- Sonstige Forderungen.

Sind in früheren Jahren Korrektivposten gebildet und noch nicht oder noch nicht in voller Höhe aufgelöst worden, so ist dies bei Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags zu berücksichtigen; noch nicht aufgelöste Zuschläge vermindern, noch nicht aufgelöste Abschläge erhöhen den Unterschiedsbetrag.

Die vorstehende Übersicht ist nicht erschöpfend. Beim Wechsel der Gewinnermittlungsart sind auch andere als die oben bezeichneten Positionen durch Zu- und Abrechnungen zu berücksichtigen. Das gilt insbesondere für die Rechnungsabgrenzungsposten, z. B. im Voraus gezahlte Miete und im Voraus vereinnahmte Zinsen, sowie für Rückstellungen, z. B. für Gewerbesteuer des abgelaufenen Wirtschaftsjahrs.

### R 18. Betriebseinnahmen und -ausgaben

#### Betriebseinnahmen und -ausgaben bei gemischtgenutzten Wirtschaftsgütern

(1) <sup>1</sup>Gehört ein Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen, so sind Aufwendungen einschließlich Absetzungen für Abnutzung, soweit sie der privaten Nutzung des Wirtschaftsguts zuzurechnen sind, keine Betriebsausgaben. <sup>2</sup>Gehört ein Wirtschaftsgut zum Privatvermögen, so sind die Aufwendungen einschließlich Absetzungen für Abnutzung, die durch die betriebliche Nutzung des Wirtschaftsguts entstehen, Betriebsausgaben. <sup>3</sup>Wird ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens während seiner Nutzung zu privaten Zwecken des Steuerpflichtigen zerstört, so tritt bezüglich der stillen Reserven, die sich bis zu seiner Zerstörung gebildet haben, keine Gewinnrealisierung ein. <sup>4</sup>In Höhe des Restbuchwerts liegt eine Nutzungsentnahme vor. <sup>5</sup>Eine Schadensersatzforderung für das während der privaten Nutzung zerstörte Wirtschaftsgut ist als >Betriebseinnahme zu erfassen, wenn und soweit sie über den Restbuchwert hinausgeht.

#### Betriebseinnahmen und -ausgaben bei Grundstücken

(2) <sup>1</sup>Entgelte aus eigenbetrieblich genutzten Grundstücken oder Grundstücksteilen, z. B. Einnahmen aus der Vermietung von Sälen in Gastwirtschaften, sind >Betriebseinnahmen. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt für alle Entgelte, die für die Nutzung von Grundstücken oder Grundstücksteilen erzielt werden, die zum gewillkürten Betriebsvermögen gehören. <sup>3</sup>Aufwendungen für Grundstücke oder Grundstücksteile, die zum Betriebsvermögen gehören, sind vorbehaltlich des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG stets Betriebsausgaben; dies gilt auch im Falle einer >teilentgeltlichen Überlassung aus außerbetrieblichen Gründen. <sup>4</sup>Aufwendungen für einen Grundstücksteil (**ein-schließlich Absetzungen für Abnutzung**), der eigenbetrieblich genutzt wird, sind vorbehaltlich des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG auch dann Betriebsausgaben, wenn der Grundstücksteil wegen seines untergeordneten Wertes (>§ 8 EStDV, R 13 Abs. 8) nicht als

Betriebsvermögen behandelt wird.

## **Bewirtungen**

(3) Der Vorteil aus einer Bewirtung im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG ist aus Vereinfachungsgründen beim bewirteten Steuerpflichtigen nicht als Betriebseinnahme zu erfassen.

## **R 19. Rechtsverhältnisse zwischen Angehörigen**

### **Arbeitsverhältnisse zwischen Ehegatten**

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

### **Arbeitsverhältnisse mit Personengesellschaften**

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

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

(3) <sup>1</sup>Für die bürgerlich-rechtliche Wirksamkeit eines Arbeits- oder Ausbildungsvertrags mit einem minderjährigen Kind ist die Bestellung eines Ergänzungspflegers nicht erforderlich. <sup>2</sup>>Arbeitsverhältnisse mit Kindern unter 14 Jahren verstoßen jedoch gegen das Jugendarbeitsschutzgesetz; sie sind im Allgemeinen nichtig und können deshalb auch steuerrechtlich nicht anerkannt werden. <sup>3</sup>Die Gewährung freier Wohnung und Verpflegung kann als Teil der Arbeitsvergütung zu behandeln sein, wenn die Leistungen auf arbeitsvertraglichen Vereinbarungen beruhen. <sup>4</sup>Bei einem voll im Betrieb mitarbeitenden Kind muss die Summe aus Barentlohnung und Sachleistung die sozialversicherungsrechtliche Freigrenze überschreiten, wobei eine Mindestbarentlohnung von monatlich 200 DM (**ab VZ 2002 100 Euro**) Voraussetzung für die steuerrechtliche Anerkennung des Arbeitsverhältnisses ist.

## **R 20. Abziehbare Steuern**

### **Zeitliche Erfassung**

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

### **Gewerbesteuer**

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

## **R 21. Geschenke, Bewirtung, andere die Lebensführung berührende Betriebsausgaben**

### **Allgemeines**

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

### **Geschenke**



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

(3) <sup>1</sup>Zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Geschenks zählen auch die Kosten einer Kennzeichnung des Geschenks als Werbeträger sowie die Umsatzsteuer (>§ 9b EStG), wenn der Abzug als Vorsteuer ohne Berücksichtigung des § 15 Abs. 1a Nr. 1 UStG ausgeschlossen ist; Verpackungs- und Versandkosten gehören nicht dazu. <sup>2</sup>Übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Geschenks an einen Empfänger oder, wenn an einen Empfänger im Wirtschaftsjahr mehrere Geschenke gegeben werden, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten aller Geschenke an diesen Empfänger den Betrag von 75 DM (**ab VZ 2002 40 Euro**), so entfällt der Abzug in vollem Umfang.

(4) <sup>1</sup>Ein>Geschenk setzt eine **unentgeltliche Zuwendung** an einen Dritten voraus. <sup>2</sup>Die Unentgeltlichkeit ist nicht gegeben, wenn die Zuwendung als Entgelt für eine bestimmte Gegenleistung des Empfängers anzusehen ist. <sup>3</sup>Sie wird jedoch nicht schon dadurch ausgeschlossen, dass mit der Zuwendung der Zweck verfolgt wird, Geschäftsbeziehungen zu sichern oder zu verbessern oder für ein Erzeugnis zu werben. <sup>4</sup>Ein Geschenk im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG ist danach regelmäßig anzunehmen, wenn ein Steuerpflichtiger einem Geschäftsfreund oder dessen Beauftragten ohne rechtliche Verpflichtung und ohne zeitlichen oder sonstigen unmittelbaren Zusammenhang mit einer Leistung des Empfängers eine Bar- oder Sachzuwendung gibt. <sup>5</sup>Keine Geschenke sind beispielsweise

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

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

### **Bewirtung und Bewirtungsaufwendungen**

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

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

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

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

### **Betrieblicher und geschäftlicher Anlass**

(6) <sup>1</sup>Betrieblich veranlasste Aufwendungen für die Bewirtung von Personen können geschäftlich oder nicht geschäftlich (>Absatz 7) bedingt sein. <sup>2</sup>Ein geschäftlicher Anlass besteht insbesondere bei der Bewirtung von Personen, zu denen schon Geschäftsbeziehungen bestehen oder zu denen sie angebahnt werden sollen. <sup>3</sup>Auch die Bewirtung von Besuchern des Betriebs, z. B. im Rahmen der

Öffentlichkeitsarbeit, ist geschäftlich veranlasst. <sup>4</sup>Bei geschäftlichem Anlass sind die Bewirtungsaufwendungen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG nicht zum Abzug zugelassen, soweit sie 80 % der angemessenen und nachgewiesenen Aufwendungen übersteigen. <sup>5</sup>Hierbei sind zunächst folgende Kosten auszuscheiden:

1. Teile der Bewirtungskosten, die privat veranlasst sind (>Aufteilung von Bewirtungsaufwendungen);
2. Teile der Bewirtungsaufwendungen, die nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind (>Angemessenheit);
3. Bewirtungsaufwendungen, deren Höhe und betriebliche Veranlassung nicht nachgewiesen sind (>Abs. 8);
4. Bewirtungsaufwendungen, die wegen Verletzung der besonderen Aufzeichnungspflichten nicht abgezogen werden können (>§ 4 Abs. 7 EStG, R 22);
5. Aufwendungen, die nach ihrer Art keine Bewirtungsaufwendungen sind (z. B. Kosten für eine Musikkapelle anlässlich einer Informations- oder Werbeveranstaltung und andere Nebenkosten), es sei denn, sie sind von untergeordneter Bedeutung (z. B. Trinkgelder>Absatz 5); solche Aufwendungen sind in vollem Umfang abziehbar, wenn die übrigen Voraussetzungen vorliegen.

<sup>6</sup>Von den verbleibenden Aufwendungen dürfen nur 80 % den Gewinn mindern. <sup>7</sup>Die Abzugsbegrenzung gilt bei der Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass auch für den Teil der Aufwendungen, der auf den an der Bewirtung teilnehmenden Steuerpflichtigen oder dessen Arbeitnehmer entfällt. <sup>8</sup>Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass **in der Wohnung des Steuerpflichtigen** gehören regelmäßig nicht zu den Betriebsausgaben, sondern zu den Kosten der Lebensführung (§ 12 Nr. 1 EStG). <sup>9</sup>Bei Bewirtungen in einer betriebseigenen Kantine wird aus Vereinfachungsgründen zugelassen, dass die Aufwendungen nur aus den Sachkosten der verabreichten Speisen und Getränke sowie den Personalkosten ermittelt werden; es ist nicht zu beanstanden, wenn - im Wirtschaftsjahr einheitlich - je Bewirtung ein Betrag von 30 DM (**ab VZ 2002 15 Euro**) angesetzt wird, wenn dieser Ansatz nicht zu einer offenbar unzutreffenden Besteuerung führt. <sup>10</sup>Unter dem Begriff "betriebseigene Kantine" sind alle betriebsinternen Einrichtungen zu verstehen, die es den Arbeitnehmern des Unternehmens ermöglichen, Speisen und Getränke einzunehmen, und die für fremde Dritte nicht ohne weiteres zugänglich sind. <sup>11</sup>Auf die Bezeichnung der Einrichtung kommt es nicht an; zu Kantinen können deshalb auch Einrichtungen gehören, die im Betrieb als "Casino" oder "Restaurant" bezeichnet werden.

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

### Nachweis

(8) <sup>1</sup>Der Nachweis der Höhe und der betrieblichen Veranlassung der Aufwendungen durch schriftliche Angaben zu Ort, Tag, Teilnehmer und Anlass der Bewirtung sowie Höhe der Aufwendungen ist gesetzliches Tatbestandsmerkmal für den Abzug der Bewirtungsaufwendungen als Betriebsausgaben. <sup>2</sup>Bei Bewirtung in einer Gaststätte genügen neben der beizufügenden Rechnung Angaben zu dem Anlass und den Teilnehmern der Bewirtung; auch hierbei handelt es sich um ein gesetzliches Tatbestandsmerkmal für den Abzug der Bewirtungsaufwendungen als Betriebsausgaben. <sup>3</sup>Aus der Rechnung müssen sich Name und Anschrift der Gaststätte sowie der Tag der Bewirtung ergeben. <sup>4</sup>Die Rechnung muss auch den Namen des bewirtenden Steuerpflichtigen enthalten; dies gilt nicht, wenn der Gesamtbetrag der Rechnung 200 DM (**ab VZ 2002 100 Euro**) nicht übersteigt. <sup>5</sup>Die schriftlichen Angaben können auf der Rechnung oder getrennt gemacht werden. <sup>6</sup>Erfolgen die Angaben getrennt von der Rechnung, müssen das Schriftstück über die Angaben und die Rechnung grundsätzlich zusammengefügt werden. <sup>7</sup>Ausnahmsweise genügt es, den Zusammenhang dadurch darzustellen, dass auf der Rechnung und dem Schriftstück über die Angaben Gegenseitigkeitshinweise angebracht werden, so dass Rechnung und Schriftstück jederzeit zusammengefügt werden können. <sup>8</sup>Die Rechnung muss den Anforderungen des § 14 UStG genügen und maschinell erstellt und registriert sein. <sup>9</sup>Die in Anspruch genommenen Leistungen sind nach Art, Umfang, Entgelt und Tag der Bewirtung in der Rechnung gesondert zu bezeichnen; die für den Vorsteuerabzug ausreichende Angabe "Speisen und Getränke" und die Angabe der für die Bewirtung in Rechnung gestellten Gesamtsumme sind für den Betriebsausgabenabzug nicht ausreichend.

(9) <sup>1</sup>Zur Bezeichnung der Teilnehmer der Bewirtung ist grundsätzlich die Angabe ihres Namens erforderlich. <sup>2</sup>Auf die Angabe der Namen kann jedoch verzichtet werden, wenn ihre Feststellung dem Steuerpflichtigen nicht zugemutet werden kann. <sup>3</sup>Das ist z. B. bei Bewirtungen anlässlich von Betriebsbesichtigungen durch eine größere Personenzahl und bei vergleichbaren Anlässen der Fall. <sup>4</sup>In diesen Fällen sind die Zahl der Teilnehmer der Bewirtung sowie eine die Personengruppe kennzeichnende Sammelbezeichnung anzugeben. <sup>5</sup>Die Angaben über den Anlass der Bewirtung müssen den Zusammenhang mit einem geschäftlichen Vorgang oder einer Geschäftsbeziehung erkennen lassen.

(10) <sup>1</sup>Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 EStG können Aufwendungen für Einrichtungen, die der Bewirtung oder Beherbergung von Geschäftsfreunden dienen (Gästehäuser) und sich außerhalb des Orts des Betriebs des Steuerpflichtigen befinden, nicht abgezogen

werden.<sup>2</sup>Dagegen können Aufwendungen für Gästehäuser am Ort des Betriebs oder für die Unterbringung von Geschäftsfreunden in fremden Beherbergungsbetrieben, soweit sie ihrer Höhe nach angemessen sind (>Absatz 12), als Betriebsausgaben berücksichtigt werden.<sup>3</sup>Als "Betrieb" gelten in diesem Sinne auch Zweigniederlassungen und Betriebsstätten mit einer gewissen Selbständigkeit, die üblicherweise von Geschäftsfreunden besucht werden.

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

### **Angemessenheit von Aufwendungen**

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

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

### **R 22. Besondere Aufzeichnung**

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

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

1. die Namen der Empfänger der Geschenke aus einem Buchungsbeleg ersichtlich sind oder  
im Hinblick auf die Art des zugewendeten Gegenstandes, z. B. Taschenkalender, Kugelschreiber und dgl., und wegen des geringen Werts des einzelnen Geschenks die Vermutung besteht, dass die Freigrenze von 75 DM (**ab VZ 2002 40 Euro**) bei dem einzelnen Empfänger im Wirtschaftsjahr nicht überschritten wird; eine Angabe der Namen der Empfänger ist in diesem Fall nicht erforderlich.
- 2.

### **R 23. Entfernungspauschale, nicht abziehbare**

#### **Fahrtkosten, Reisekosten und Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung**

##### **Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte**

(1) <sup>1</sup>**Zu den Wegen** zwischen Wohnung und **>Betriebsstätte** gehören auch die Familienheimfahrten anlässlich betrieblich veranlasster doppelter Haushaltsführung nach Ablauf der Zweijahresfrist im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a EStG; der Ermittlung des positiven Unterschiedsbetrags nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG bei Benutzung eines Kraftfahrzeugs sind hierbei 0,002 % des inländischen Listenpreises für jeden Entfernungskilometer zugrunde zu legen. <sup>2</sup>Die Regelungen in **R 42 Abs. 1 und 7 LStR 2001** sind entsprechend anzuwenden. <sup>3</sup>**Wird** an einem Tag aus betrieblichen oder beruflichen Gründen **der Weg** zwischen Wohnung und **Betriebsstätte mehrfach zurückgelegt, darf**, soweit es sich nicht um Fahrten eines **behinderten Menschen** im Sinne des § 9 Abs. 2 Satz 3 EStG handelt, nur **einmal pro Tag die Entfernungspauschale** berücksichtigt werden. <sup>4</sup>**Die Regelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG gilt nicht für Fahrten zwischen Betriebsstätten.** <sup>5</sup>Unter Betriebsstätte ist im Zusammenhang mit Geschäftsreisen (Abs. 2), anders als in § 12 AO, die (von der Wohnung getrennte) Betriebsstätte zu verstehen. <sup>6</sup>Das ist der Ort, an dem oder von dem aus die betrieblichen Leistungen erbracht werden. <sup>7</sup>Die Betriebsstätte eines See- und Hafenlotsen ist danach nicht das häusliche Arbeitszimmer, sondern das Lotsrevier oder die Lotsenstation. <sup>8</sup>**R 38 Abs. 3 LStR 2001** ist entsprechend anzuwenden.

##### **Reisekosten**

(2) <sup>1</sup>**R 37 bis 40a LStR 2001** sind sinngemäß anzuwenden. <sup>2</sup>Der Ansatz pauschaler Kilometersätze ist nur für private Beförderungsmittel zulässig.

## **Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung**

(3) <sup>1</sup>Gründet ein Steuerpflichtiger aus betrieblichen Gründen einen doppelten Haushalt, sind die notwendigen Mehraufwendungen, die aus Anlass der doppelten Haushaltsführung entstehen, Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG. <sup>2</sup>Dabei *ist* § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 und 6a EStG i. V. m. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG zu beachten. <sup>3</sup> **R 43 LStR 2001** ist entsprechend anzuwenden.

## **R 24. Abzugsverbot für Sanktionen sowie für Zuwendungen im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG**

### **Abzugsverbot**

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

### **Geldbußen**

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

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

(3) <sup>1</sup>Das Abzugsverbot für Geldbußen, die von Gerichten oder Behörden in der Bundesrepublik Deutschland oder von Organen der Europäischen Gemeinschaften verhängt werden, gilt uneingeschränkt für den Teil, der die rechtswidrige und vorwerfbare Handlung ahndet. <sup>2</sup>Für den Teil, der den rechtswidrig erlangten wirtschaftlichen Vorteil abschöpft, gelten die folgenden Grundsätze. <sup>3</sup>Wurde bei der Festsetzung der Geldbuße auch der rechtswidrig erlangte Vermögensvorteil abgeschöpft, so gilt das Abzugsverbot für die Geldbuße nur dann uneingeschränkt, wenn bei der Berechnung des Vermögensvorteils die darauf entfallende ertragsteuerliche Belastung - ggf. im Wege der Schätzung - berücksichtigt worden ist. <sup>4</sup>Macht der Steuerpflichtige durch geeignete Unterlagen glaubhaft, dass diese ertragsteuerliche Belastung nicht berücksichtigt und der gesamte rechtswidrig erlangte Vermögensvorteil abgeschöpft wurde, so darf der auf die Abschöpfung entfallende Teil der Geldbuße als Betriebsausgabe abgezogen werden.

### **Ordnungsgelder**

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

### **Verwarnungsgelder**

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

## **Zuwendungen im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG**

(6) <sup>1</sup> >Zuwendungen im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG dürfen nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn mit der Zuwendung von Vorteilen objektiv gegen das Straf- oder Ordnungswidrigkeitenrecht verstoßen wird; auf ein Verschulden des Zuwendenden, auf die Stellung eines Strafantrags oder auf eine tatsächliche Ahndung kommt es nicht an. <sup>2</sup>Mit der Anknüpfung an die Tatbestände des Straf- und Ordnungswidrigkeitenrechts werden auch Leistungen an ausländische Amtsträger und Abgeordnete vom Abzugsverbot erfasst. <sup>3</sup>Wird dem Finanzamt auf Grund einer Mitteilung des Gerichts, der Staatsanwaltschaft oder einer Verwaltungsbehörde nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 2 EStG erstmals bekannt, dass eine rechtswidrige Handlung im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 1 EStG vorliegt, ist der Steuerbescheid nach § 173 AO zu ändern.

#### **Zu § 4a EStG**

#### **R 25. Gewinnermittlung bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr**

##### **Umstellung des Wirtschaftsjahrs**

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

##### **Zustimmung des Finanzamts zum abweichenden Wirtschaftsjahr**

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

##### **Abweichendes Wirtschaftsjahr bei Betriebsverpachtung**

(3) Sind die Einkünfte aus der Verpachtung eines gewerblichen Betriebs Einkünfte aus Gewerbebetrieb (>R 139 Abs. 5), so kann der Verpächter ein abweichendes Wirtschaftsjahr beibehalten, wenn die Voraussetzungen des § 4a Abs. 1 **Satz 1** Nr. 2 oder **Satz 1** Nr. 3 Satz 2 EStG weiterhin erfüllt sind.

##### **Gewinnschätzung bei abweichendem Wirtschaftsjahr**

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

##### **Zeitpunkt der Gewinnrealisierung**

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

#### **Zu § 4b EStG**

#### **R 26. Direktversicherung**

##### **Begriff**

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

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

### **Behandlung bei der Gewinnermittlung**

(3) <sup>1</sup>Die Beiträge zu Direktversicherungen sind sofort abziehbare Betriebsausgaben. <sup>2</sup>Eine Aktivierung der Ansprüche aus der Direktversicherung kommt beim Arbeitgeber vorbehaltlich Satz 5 erst in Betracht, wenn eine der in § 4b EStG genannten Voraussetzungen weggefallen ist, z. B. wenn der Arbeitgeber von einem Widerrufsrecht Gebrauch gemacht hat. <sup>3</sup>In diesen Fällen ist der Anspruch grundsätzlich mit dem geschäftsplanmäßigen Deckungskapital der Versicherungsgesellschaft zu aktivieren zuzüglich eines etwa vorhandenen Guthabens aus Beitragsrückerstattungen (>R 41 Abs. 24); soweit die Berechnung des Deckungskapitals nicht zum Geschäftsplan gehört, tritt an die Stelle des geschäftsplanmäßigen Deckungskapitals der nach § 176 Abs. 3 VVG berechnete Zeitwert. <sup>4</sup>Die Sätze 1 bis 3 gelten auch für Versicherungen gegen Einmalprämie; bei diesen Versicherungen kommt eine Aktivierung auch nicht unter dem Gesichtspunkt der Rechnungsabgrenzung in Betracht, da sie keinen Aufwand für eine "bestimmte Zeit" (§ 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG) darstellen. <sup>5</sup>Sind der Arbeitnehmer oder seine Hinterbliebenen nur für bestimmte Versicherungsfälle oder nur hinsichtlich eines Teils der Versicherungsleistungen bezugsberechtigt, so sind die Ansprüche aus der Direktversicherung insoweit zu aktivieren, als der Arbeitgeber bezugsberechtigt ist.

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

### **Sonderfälle**

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

### **Zu § 4c EStG**

#### **R 27. Zuwendungen an Pensionskassen**

##### **Pensionskassen**

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

##### **Zuwendungen**

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

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

(4) <sup>1</sup>Zuwendungen an die Kasse dürfen als Betriebsausgaben nicht abgezogen werden, soweit die Leistungen der Kasse, wenn sie vom Trägerunternehmen unmittelbar erbracht würden, bei diesem nicht betrieblich veranlasst wären. <sup>2</sup>Nicht betrieblich veranlasst sind z. B. Leistungen der Kasse an den Inhaber (Unternehmer, Mitunternehmer) des Trägerunternehmens oder seine Angehörigen. <sup>3</sup>Für Angehörige gilt das Verbot nicht, soweit die Zuwendungen im Rahmen eines steuerlich anzuerkennenden Arbeitsverhältnisses gemacht werden (>R 19). <sup>4</sup>Die allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätze bleiben durch § 4c Abs. 2 EStG unberührt; auch bei nicht unter das Abzugsverbot fallenden Zuwendungen ist daher zu prüfen, ob sie nach allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen zu aktivieren sind, z. B. bei Zuwendungen, die eine Gesellschaft für ein Tochterunternehmen erbringt.

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

die Zuwendung geleistet oder die Abdeckung des Fehlbetrags verbindlich zugesagt wird.

## **Zu § 4d EStG**

### **R 27a. Zuwendungen an Unterstützungskassen**

#### **Unterstützungskasse**

(1) <sup>1</sup>Für die Höhe der abziehbaren Zuwendungen an die>Unterstützungskasse kommt es nicht darauf an, ob die Kasse von der Körperschaftsteuer befreit ist oder nicht. <sup>2</sup>Wegen der Zuwendungen an Unterstützungskassen bei Bildung von Pensionsrückstellungen für die gleichen Versorgungsleistungen an denselben Empfängerkreis>R 41 Abs. 15.

#### **Leistungsarten**

(2) <sup>1</sup>Bei den von der Kasse aus Anlass einer Tätigkeit für das Trägerunternehmen erbrachten Leistungen muss es sich um Leistungen der Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung oder um Leistungen bei Arbeitslosigkeit oder zur Hilfe in sonstigen Notlagen handeln. <sup>2</sup>Für die Frage, ob Leistungen der betrieblichen Altersversorgung vorliegen, ist ausschließlich § 1 BetrAVG maßgebend. <sup>3</sup>Werden Leistungen in Aussicht gestellt, die mit denen einer Kapitallebensversicherung mit steigender Todesfallleistung vergleichbar sind, müssen diese nicht die in **R 129 Abs. 2 Sätze 2 bis 4 LStR 2001** geforderten Voraussetzungen an den Mindesttodesfallschutz erfüllen. <sup>4</sup>Der Bezug von Leistungen der Altersversorgung setzt mindestens die Vollendung des 60. Lebensjahrs voraus; nur in berufsspezifischen Ausnahmefällen kann eine niedrigere Altersgrenze zwischen 55 und 60 in Betracht kommen. <sup>5</sup>Für andere als die vorgenannten Leistungen sind Zuwendungen im Sinne von § 4d EStG durch das Trägerunternehmen mit steuerlicher Wirkung nicht möglich. <sup>6</sup>Zu den lebenslänglich laufenden Leistungen gehören alle laufenden (wiederkehrenden) Leistungen, soweit sie nicht von vornherein nur für eine bestimmte Anzahl von Jahren oder bis zu einem bestimmten Lebensalter des Leistungsberechtigten vorgesehen sind. <sup>7</sup>Vorbehalte, nach denen Leistungen an den überlebenden Ehegatten bei einer Wiederverheiratung oder Invaliditätsrenten bei einer Wiederaufnahme einer Arbeitstätigkeit wegfallen, berühren die Eigenschaft der Renten als lebenslänglich laufende Leistung nicht. <sup>8</sup>Dasselbe gilt, wenn eine Invaliditätsrente bei Erreichen einer bestimmten Altersgrenze von einer Altersrente der Unterstützungskasse abgelöst wird. <sup>9</sup>Keine lebenslänglich laufenden Leistungen sind z. B. Überbrückungszahlungen für eine bestimmte Zeit, Waisenrenten, abgekürzte Invaliditätsrenten und zeitlich von vornherein begrenzte Leistungen an den überlebenden Ehegatten.

#### **Zuwendungen zum Deckungskapital**

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

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

zugewendet werden. <sup>3</sup>Das Deckungskapital für die Rente an den überlebenden Ehegatten kann selbst dann ungeschmälert zugewendet werden, wenn das Deckungskapital für die Rente an den früheren Arbeitnehmer bereits voll zugewendet war. <sup>4</sup>Auf die Anrechnung des im Deckungskapital für die Rente an den früheren Arbeitnehmer enthaltenen Anteils für die Anwartschaft auf Rente an den überlebenden Ehegatten wird aus Praktikabilitätsgründen verzichtet. <sup>5</sup>Das für die Zuwendungen maßgebende Deckungskapital ist jeweils nach dem erreichten Alter des Leistungsempfängers zu Beginn der Leistungen oder zum Zeitpunkt der Leistungserhöhung und nach der Höhe der Jahresbeträge dieser Leistungen zu berechnen; das Alter des Leistungsberechtigten ist nach dem bürgerlichen Recht (§ 187 Abs. 2 Satz 2, § 188 Abs. 2 BGB) zu bestimmen. <sup>6</sup>Bei den am 1.1.1975 bereits laufenden Leistungen ist für die Bemessung weiterer Zuwendungen auf das Deckungskapital von der als Anlage 1 dem Einkommensteuergesetz beigefügten Tabelle und von dem Lebensalter auszugehen, das der Berechtigte am 1.1.1975 erreicht hat; auf das so ermittelte Deckungskapital sind die früheren Zuwendungen zum Deckungskapital anzurechnen. <sup>7</sup>Lässt sich in den Fällen, in denen ein Trägerunternehmen die nach dem Zuwendungsgesetz (ZuWG) vom 26.3.1952 (BGBl. I S. 206) höchstzulässigen Jahreszuwendungen nicht ausgeschöpft und die Zuwendungen nicht nach den im ZuWG aufgeführten Kategorien gegliedert hat, nicht mehr feststellen, welcher Teil dieser Zuwendungen auf das Deckungskapital vorgenommen wurde, kann das Trägerunternehmen die Gliederung der früheren Zuwendungen nach eigener Entscheidung vornehmen.

#### **Zuwendungen zum Reservepolster**

(4) <sup>1</sup>Für die Ermittlung der Höhe der zulässigen Zuwendungen zum Reservepolster nach § 4d Abs. 1 **Satz 1** Nr. 1 Buchstabe b EStG besteht für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.1991 beginnen, ein Wahlrecht. <sup>2</sup>Das Trägerunternehmen kann entweder von den jährlichen Versorgungsleistungen ausgehen, welche die jeweils begünstigten Leistungsanwärter im letzten Zeitpunkt der Anwart-

schaft, spätestens im Zeitpunkt der Vollendung des 65. Lebensjahrs, nach dem Leistungsplan der Kasse erhalten können (Grundsatzregelung).<sup>3</sup> Stattdessen kann auch vom Durchschnittsbetrag der von der Kasse im Wirtschaftsjahr tatsächlich gewährten lebenslänglich laufenden Leistungen ausgegangen werden (Sonderregelung).<sup>4</sup> Das Trägerunternehmen hat in dem Wirtschaftsjahr, ab dem dieses Wahlrecht besteht bzw. in dem erstmals Leistungen über eine Unterstützungskasse zugesagt werden, zu entscheiden, ob die Ermittlung der Höhe der Zuwendungen zum Reservepolster nach der Grundsatzregelung oder der Sonderregelung erfolgen soll.<sup>5</sup> An die getroffene Wahl ist es grundsätzlich fünf Wirtschaftsjahre lang gebunden, wobei diese Bindungswirkung frühestens ab dem Wirtschaftsjahr gilt, das nach dem 31.12.1993 beginnt.<sup>6</sup> Die für das Wirtschaftsjahr zulässigen Zuwendungen zum Reservepolster ergeben sich, wenn auf den jeweils ermittelten Betrag die nach § 4d Abs. 1 **Satz 1** Nr. 1 Buchstabe b Satz 1 EStG maßgebenden Vomhundertsätze angewandt werden; im Fall der Sonderregelung ist das Ergebnis mit der Anzahl der berücksichtigungsfähigen Leistungsanwärter zu vervielfältigen.<sup>7</sup> Wird die Zuwendungshöhe nach der Grundsatzregelung berechnet, sind die dem einzelnen Leistungsanwärter jeweils schriftlich zugesagten erreichbaren Leistungen nach den Verhältnissen am Ende des Wirtschaftsjahrs der Kasse maßgebend.<sup>8</sup> Änderungen, die erst nach dem Bilanzstichtag wirksam werden, sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Bilanzstichtag bereits feststehen.<sup>9</sup> Die Leistungen sind jeweils bezogen auf die einzelnen zulässigen Zuwendungssätze getrennt zu erfassen, wobei im Falle des § 4d Abs. 1 **Satz 1** Nr. 1 Buchstabe b Satz 1 Doppelbuchstabe aa EStG jeweils gesondert die Leistungen der Invaliditätsversorgung bzw. Hinterbliebenenversorgung und im Falle des Doppelbuchstabens bb die Leistungen der Altersversorgung zu berücksichtigen sind.<sup>10</sup> Wird die Zuwendungshöhe nach der Sonderregelung berechnet, ist vom Durchschnittsbetrag der von der Kasse in ihrem Wirtschaftsjahr tatsächlich gewährten lebenslänglich laufenden Leistungen auszugehen.<sup>11</sup> Zur Vereinfachung kann statt einer genaueren Berechnung als Durchschnittsbetrag der Betrag angenommen werden, der sich ergibt, wenn die Summe der im Wirtschaftsjahr der Kasse tatsächlich gezahlten lebenslänglich laufenden Leistungen durch die Zahl der am Ende ihres Wirtschaftsjahrs vorhandenen berücksichtigungsfähigen Leistungsempfänger geteilt wird.<sup>12</sup> Auf diesen Durchschnittsbetrag sind die Zuwendungssätze von jeweils 25 %, 12 % oder 6 % anzuwenden.

#### **Leistungsanwärter**

(5) <sup>1</sup>Der Kreis der Leistungsanwärter umfasst grundsätzlich alle Arbeitnehmer und ehemaligen Arbeitnehmer des Trägerunternehmens, die von der Unterstützungskasse schriftlich zugesagte Leistungen erhalten können, soweit sie nicht bereits Empfänger lebenslänglich laufender Leistungen sind.<sup>2</sup> Bei Zusagen von Hinterbliebenenversorgung ohne Altersversorgung gilt die Person als Leistungsanwärter, bei deren Ableben die Hinterbliebenenversorgung einsetzt; hierbei ist nicht zu prüfen, ob Angehörige vorhanden sind, die Anspruch auf eine Versorgung haben.<sup>3</sup> Angehörige des Unternehmers oder von Mitunternehmern des Trägerunternehmens dürfen nur als Leistungsanwärter berücksichtigt werden, soweit ein steuerlich anzuerkennendes Arbeitsverhältnis (>R 19) vorliegt.<sup>4</sup> Personen, die mit einer unverfallbaren Anwartschaft aus dem Trägerunternehmen ausgeschieden sind, gehören unter den vorstehenden Voraussetzungen zu den Leistungsanwärtern, solange die Kasse mit einer späteren Inanspruchnahme zu rechnen hat; sofern der Kasse nicht bereits vorher bekannt ist, dass Leistungen nicht zu gewähren sind, braucht bei diesen Personen die Frage, ob die Kasse mit einer Inanspruchnahme zu rechnen hat, erst nach Erreichen der Altersgrenze geprüft zu werden.<sup>5</sup> Personen, bei denen bis zum Ablauf des auf das Erreichen der Altersgrenze folgenden Wirtschaftsjahrs nicht feststeht, dass die Kasse mit einer Inanspruchnahme zu rechnen hat, gehören vom Ende dieses Wirtschaftsjahrs an nicht mehr zu den Leistungsanwärtern.

#### **Rückgedeckte Unterstützungskasse**

##### **Allgemeines**

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

#### **Zuwendungen für Leistungsempfänger**

(7) <sup>1</sup>Werden die zugesagten Leistungen erst nach Eintritt des Versorgungsfalles rückgedeckt, können hierfür Einmalprämien mit steuerlicher Wirkung zugewendet werden.<sup>2</sup> § 4d Abs. 1 **Satz 1** Nr. 1 Buchstabe c Satz 2 bis 4 EStG ist nicht anzuwenden.

#### **Zuwendungen für Leistungsanwärter**

(8) <sup>1</sup>Das Trägerunternehmen kann den für den einzelnen Leistungsanwärter an die Kasse zugewendeten Betrag der Versicherungsprämie nur als Betriebsausgaben geltend machen, wenn die Unterstützungskasse laufende Prämien zu entrichten hat.<sup>2</sup> Dies ist bei Zusagen einer Altersversorgung der Fall, wenn es sich um eine Versicherung handelt, bei der in jedem Jahr zwischen Vertragsabschluss und Zeitpunkt, für den erstmals Leistungen der Altersversorgung vorgesehen sind, Prämien zu zahlen sind.<sup>3</sup> Der Zeitpunkt, für den erstmals Leistungen der Altersversorgung vorgesehen sind, darf nicht vor Vollendung des 55. Lebensjahrs des begünstigten



Leistungsanwärters liegen. <sup>4</sup>Werden Leistungen der Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung rückversichert, muss die abgeschlossene Versicherung eine Mindestlaufzeit bis zu dem Zeitpunkt haben, an dem der Leistungsanwärter sein 55. Lebensjahr vollendet. <sup>5</sup>Eine Versicherung mit kürzerer Laufzeit ist nur begünstigt, wenn feststeht, dass im Anschluss an die Laufzeit des Versicherungsvertrags eine Zusage auf Altersversorgung besteht; ist diese rückgedeckt, müssen die Voraussetzungen der Sätze 2 und 3 erfüllt sein. <sup>6</sup>Der Abzug der Zuwendungen als Betriebsausgabe ist in dem Wirtschaftsjahr ausgeschlossen, in dem die Kasse zu irgendeinem Zeitpunkt die Ansprüche aus der Versicherung zur Sicherung eines Darlehens verwendet. <sup>7</sup>Soweit einem Leistungsanwärter vor Vollendung des 30. Lebensjahrs (**bei erstmaliger Zusage nach dem 31.12.2000: des 28. Lebensjahrs**) Zusagen mit vertraglicher Unverfallbarkeit gewährt werden, können hierfür laufende Prämien als Zuwendungen nur berücksichtigt werden, wenn die Bestimmungen der vertraglichen Unverfallbarkeit mindestens den Berechnungsvorschriften des § 2 BetrAVG entsprechen.

#### Kürzung der als Betriebsausgabe abzugsfähigen Prämien

(9) <sup>1</sup>Laufende Prämien sind bezogen auf die notwendige und vereinbarte Versicherungssumme nur begünstigt, wenn sie der Höhe nach entweder gleich bleiben oder steigen. <sup>2</sup>Eine gleich bleibende Prämie liegt in diesen Fällen auch vor, wenn die von der Unterstützungskasse jährlich zu zahlende Prämie mit Gewinngutschriften aus dem Versicherungsvertrag verrechnet wird. <sup>3</sup>In diesen Fällen kann der Kasse nur der verbleibende Restbetrag steuerbegünstigt zugewendet werden. <sup>4</sup>Entsprechendes gilt, wenn die Gewinngutschriften durch die Kasse nicht mit fälligen Prämien verrechnet und auch nicht zur Erhöhung der Rückdeckungsquote hinsichtlich der bestehenden Zusage verwendet werden.

#### Nachweispflicht

(10) Das Trägerunternehmen hat die Voraussetzungen des § 4d Abs. 1 **Satz 1** Nr. 1 Buchstabe c EStG im Jahr der Zuwendung nachzuweisen.

(11) **Zuwendungen für nicht lebenslänglich laufende Leistungen**

- unbesetzt -

#### Lohn- und Gehaltssumme

(12) <sup>1</sup>Zur Lohn- und Gehaltssumme im Sinne des § 4d Abs. 1 **Satz 1** Nr. 2 EStG gehören alle Arbeitslöhne im Sinne des § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG, soweit sie nicht von der Einkommensteuer befreit sind. <sup>2</sup>Zuschläge für Mehrarbeit und für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit gehören zur Lohn- und Gehaltssumme, auch soweit sie steuerbefreit sind. <sup>3</sup>Wegen der Vergütungen an Personen, die nicht Arbeitnehmer sind, >Absatz 15.

#### Kassenvermögen der Unterstützungskasse

(13) <sup>1</sup>Zuwendungen an eine Unterstützungskasse sind beim Trägerunternehmen nur abziehbar, soweit am Schluss des Wirtschaftsjahrs der Kasse das tatsächliche Kassenvermögen nicht höher ist als das zulässige Kassenvermögen (§ 4d Abs. 1 **Satz 1** Nr. 1 **Satz 2 bis 7** und Nr. 2 Satz 2 **bis 6** EStG). <sup>2</sup>Weicht das Wirtschaftsjahr der Kasse von dem des Trägerunternehmens ab, ist für die Frage, ob das tatsächliche Kassenvermögen das zulässige Kassenvermögen übersteigt, das Wirtschaftsjahr der Kasse maßgebend, das vor dem Ende des Wirtschaftsjahrs des Trägerunternehmens endet. <sup>3</sup>Bei Kassen, die sowohl lebenslänglich laufende als auch nicht lebenslänglich laufende Leistungen gewähren, ist sowohl das tatsächliche als auch das zulässige Kassenvermögen für beide Gruppen von Leistungen gemeinsam festzustellen.

#### Sonderfälle

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

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

#### Zu § 5 EStG

#### R 28. Allgemeines zum Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG

- unbesetzt -

#### R 29. Ordnungsmäßige Buchführung

#### Kreditgeschäfte und ihre periodenweise Erfassung

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

- a) Besteht kein laufender unbarer Geschäftsverkehr mit Geschäftspartnern, müssen für jeden Bilanzstichtag über die an diesem Stichtag bestehenden Forderungen und Schulden Personenübersichten aufgestellt werden.

Einzelhändler und Handwerker können Krediteinkäufe und Kreditverkäufe kleineren Umfangs vereinfacht buchen. <sup>2</sup>Es genügt, wenn sie die Wareneinkäufe auf Kredit im Wareneingangsbuch in einer besonderen Spalte als Kreditgeschäfte kennzeichnen

- b) und den Tag der Begleichung der Rechnung vermerken. <sup>3</sup>Bei Kreditverkäufen reicht es aus, wenn sie einschließlich der Zahlung in einer Kladde festgehalten werden, die als Teil der Buchführung aufzubewahren ist. <sup>5</sup>Außerdem müssen in beiden Fällen für jeden Bilanzstichtag Personenübersichten aufgestellt werden.

### Mängel der Buchführung

(2) <sup>1</sup>Enthält die Buchführung **formelle** Mängel, ist ihre Ordnungsmäßigkeit nicht zu beanstanden, wenn das sachliche Ergebnis der Buchführung dadurch nicht beeinflusst wird und die Mängel kein erheblicher Verstoß gegen die Anforderungen an die>zeitgerechte Erfassung der Geschäftsvorfälle, die besonderen Anforderungen bei Kreditgeschäften, die Aufbewahrungsfristen sowie die Besonderheiten bei der Buchführung auf Datenträgern sind. <sup>2</sup>Enthält die Buchführung **materielle** Mängel, z. B. wenn Geschäftsvorfälle nicht oder falsch gebucht sind, wird ihre Ordnungsmäßigkeit dadurch nicht berührt, wenn es sich dabei um unwesentliche Mängel handelt, z. B. wenn nur unbedeutende Vorgänge nicht oder falsch dargestellt sind. <sup>3</sup>Die Fehler sind dann zu berichtigen, oder das Buchführungsergebnis ist durch eine Zuschätzung richtig zu stellen. <sup>4</sup>Bei schwer wiegenden materiellen Mängeln gilt R 12 Abs. 2 Satz 3.

## R 30. Bestandsaufnahme des Vorratsvermögens

### Inventur

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

### Zeitverschobene Inventur

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

des durchschnittlichen Rohgewinns).<sup>10</sup> Voraussetzung für die Inanspruchnahme von steuerlichen Vergünstigungen, für die es auf die Zusammensetzung der Bestände am Bilanzstichtag ankommt, wie z. B. bei der Bewertung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG, ist jedoch, dass die tatsächlichen Bestände dieser Wirtschaftsgüter am Bilanzstichtag durch körperliche Bestandsaufnahme oder durch permanente Inventur nachgewiesen werden.

#### **Nichtanwendbarkeit der permanenten und der zeitverschobenen Inventur**

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

für Bestände, bei denen durch Schwund, Verdunsten, Verderb, leichte Zerbrechlichkeit oder ähnliche Vorgänge ins Gewicht fallende unkontrollierbare Abgänge eintreten, es sei denn, dass diese Abgänge auf Grund von Erfahrungssätzen schätzungsweise annähernd zutreffend berücksichtigt werden können;

1. für Wirtschaftsgüter, die - abgestellt auf die Verhältnisse des jeweiligen Betriebs - besonders wertvoll sind.

#### **Fehlerhafte Bestandsaufnahme**

(4) <sup>1</sup>Fehlt eine körperliche Bestandsaufnahme, oder enthält das Inventar in formeller oder materieller Hinsicht nicht nur unwesentliche Mängel, so ist die Buchführung nicht als ordnungsmäßig anzusehen. <sup>2</sup>R 29 Abs. 2 gilt entsprechend.

#### **Anwendungsbereich**

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

### **R 31. Bestandsmäßige Erfassung des beweglichen Anlagevermögens**

#### **Allgemeines**

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

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

enthalten. <sup>5</sup>Das Bestandsverzeichnis ist auf Grund einer jährlichen körperlichen Bestandsaufnahme aufzustellen; R 30 Abs. 1 bis 3 gilt sinngemäß.

#### **Zusammenfassen mehrerer Gegenstände**

(2) <sup>1</sup>Gegenstände, die eine geschlossene Anlage bilden, können statt in ihren einzelnen Teilen als **Gesamtanlage** in das Bestandsverzeichnis eingetragen werden, z. B. die einzelnen Teile eines Hochofens einschließlich Zubehör, die einzelnen Teile einer Breitbandstraße einschließlich Zubehör, die Überlandleitungen einschließlich der Masten usw. eines Elektrizitätswerks, die entsprechenden Anlagen von Gas- und Wasserwerken sowie die Wasser-, Gas- und sonstigen Rohrleitungen innerhalb eines Fabrikationsbetriebs. <sup>2</sup>Voraussetzung ist, dass die Absetzungen für Abnutzung auf die Gesamtanlage einheitlich vorgenommen werden. <sup>3</sup>Gegenstände der gleichen Art können unter Angabe der Stückzahl im Bestandsverzeichnis zusammengefasst werden, wenn sie in demselben Wirtschaftsjahr angeschafft sind, die gleiche Nutzungsdauer und die gleichen Anschaffungskosten haben und nach der gleichen Methode abgeschrieben werden.

#### **Verzicht auf Erfassung**

(3) <sup>1</sup>Geringwertige Anlagegüter im Sinne des § 6 Abs. 2 EStG, die im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in voller Höhe abgeschrieben worden sind, brauchen nicht in das Bestandsverzeichnis aufgenommen zu werden, wenn ihre Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag (§ 9b Abs. 1 EStG), nicht mehr als 100 DM (**ab VZ 2002 60 Euro**) betragen haben oder auf einem besonderen Konto gebucht oder bei ihrer Anschaffung oder Herstellung in einem besonderen Verzeichnis erfasst worden sind. <sup>2</sup>Gegenstände des beweglichen Anlagevermögens, für die zulässigerweise ein Festwert angesetzt

wird, brauchen ebenfalls nicht in das Bestandsverzeichnis aufgenommen zu werden.

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

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

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

(5) <sup>1</sup>Der Steuerpflichtige braucht die jährliche körperliche Bestandsaufnahme (>Absatz 1) für steuerliche Zwecke nicht durchzuführen, wenn er jeden Zugang und jeden Abgang laufend in das Bestandsverzeichnis einträgt und die am Bilanzstichtag vorhandenen Gegenstände des beweglichen Anlagevermögens auf Grund des fortlaufend geführten Bestandsverzeichnisses ermittelt werden können; in diesem Fall müssen aus dem Bestandsverzeichnis außer den in Absatz 1 bezeichneten Angaben noch ersichtlich sein:

1. der Tag der Anschaffung oder Herstellung des Gegenstandes,
2. die Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder, wenn die Anschaffung oder Herstellung vor dem 21.6.1948<sup>1)</sup> oder im Beitrittsgebiet<sup>2)</sup> vor dem 1.7.1990 erfolgt ist, die (**ab VZ 2002 in Euro umgerechnet**) Werte der DM-Eröffnungsbilanz,
3. der Tag des Abgangs.

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

### **Erleichterungen**

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

## **R 31a. Immaterielle Wirtschaftsgüter**

### **Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>Als immaterielle (unkörperliche) Wirtschaftsgüter kommen in Betracht: Rechte, rechtsähnliche Werte und sonstige Vorteile. <sup>2</sup>Trivialprogramme sind abnutzbare bewegliche und selbständig nutzbare Wirtschaftsgüter. <sup>3</sup>Computerprogramme, deren Anschaffungskosten nicht mehr als 800 DM (**ab VZ 2002 410 Euro**) betragen, sind stets als Trivialprogramme zu behandeln. <sup>4</sup>>Keine immateriellen Wirtschaftsgüter sind die nicht selbständig bewertbaren geschäftswertbildenden Faktoren.

### **Entgeltlicher Erwerb**

(2) <sup>1</sup>Für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist ein Aktivposten nur anzusetzen, wenn sie entgeltlich erworben (§ 5 Abs. 2 EStG) oder in das Betriebsvermögen eingelegt (>R 14 Abs. 1) wurden. <sup>2</sup>Ein immaterielles Wirtschaftsgut ist entgeltlich erworben worden, wenn es durch einen Hoheitsakt oder ein Rechtsgeschäft gegen Hingabe einer bestimmten Gegenleistung übergegangen oder eingeräumt worden ist. <sup>3</sup>Es ist nicht erforderlich, dass das Wirtschaftsgut bereits vor Abschluss des Rechtsgeschäfts bestanden hat; es kann auch erst durch den Abschluss des Rechtsgeschäfts entstehen, z. B. bei entgeltlich erworbenen Belieferungsrechten. <sup>4</sup>Ein entgeltlicher Erwerb eines immateriellen Wirtschaftsguts liegt auch bei der Hingabe eines sog. verlorenen Zuschusses vor, wenn der Zuschussgeber von dem Zuschussempfänger eine bestimmte Gegenleistung erhält oder eine solche nach den Umständen zu erwarten ist oder wenn der Zuschussgeber durch die Zuschusshingabe einen besonderen Vorteil erlangt, der nur

für ihn wirksam ist.

### Kein Aktivierungsverbot

(3) <sup>1</sup>Das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG wird nicht wirksam, wenn ein beim Rechtsvorgänger aktiviertes immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens im Rahmen der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils auf einen anderen übergeht (>Geschäftswert/Praxiswert). <sup>2</sup>In diesem Fall hat der Erwerber dieses immaterielle Wirtschaftsgut mit dem Betrag zu aktivieren, mit dem es beim Rechtsvorgänger aktiviert war (§ 6 Abs. 3 EStG). <sup>3</sup>Das Aktivierungsverbot findet auch dann keine Anwendung, wenn ein immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens eingelegt wird. <sup>4</sup>Legt ein Steuerpflichtiger ein immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens in seinen Betrieb ein, so ist es mit dem nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG maßgebenden Wert zu aktivieren. <sup>5</sup>Ein immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens, das aus betrieblichem Anlass aus einem Betrieb unentgeltlich in den Betrieb eines anderen Steuerpflichtigen übertragen worden ist, ist bei dem Erwerber nach § 6 Abs. 4 EStG mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

### R 31b. Rechnungsabgrenzungen

#### Transitorische Posten

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

#### Bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag

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

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

### R 31c. Rückstellungen

#### Allgemeines

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

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

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

#### Ungewisse Verbindlichkeiten

##### Grundsätze

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

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

#### Rechtliches Entstehen

(3) <sup>1</sup>Die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten setzt - als Abgrenzung zur Aufwandsrückstellung - eine Verpflichtung gegenüber einem anderen voraus. <sup>2</sup>Auch öffentlich-rechtliche Verpflichtungen können Grundlage für eine Rückstellung sein; zur Abgrenzung von nicht zulässigen reinen Aufwandsrückstellungen ist jedoch Voraussetzung, dass die Verpflichtung hinreichend konkretisiert ist, d. h., es muss regelmäßig ein inhaltlich bestimmtes Handeln durch Gesetz oder Verwaltungsakt innerhalb ei-

nes bestimmten Zeitraums vorgeschrieben und an die Verletzung der Verpflichtung müssen Sanktionen geknüpft sein.

### **Wirtschaftliche Verursachung**

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

### **Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme**

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

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

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

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

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

### **Schwebende Geschäfte**

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

### **Erfüllungsrückstand**

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

(10) **Drohverlust**

- unbesetzt -

### **Instandhaltung und Abraumbeseitigung**

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

nats-Frist bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs nachgeholt werden dürfen (handelsrechtliches Passivierungswahlrecht), sind sie steuerrechtlich nicht zulässig. <sup>5</sup>Rückstellungen für Abraumbeseitigungen auf Grund rechtlicher Verpflichtungen sind nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB (ungewisse Verbindlichkeit) zu bilden.

#### **Kulanzleistungen**

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

#### **Auflösung von Rückstellungen**

(13) Außer in den Fällen des § 52 Abs. 13, 14 und 16 EStG sind Rückstellungen nur aufzulösen, soweit die Gründe hierfür entfallen (>auch § 249 Abs. 3 Satz 2 HGB).

#### **Zu § 5a EStG**

#### **R 31d. Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr**

- unbesetzt -

#### **Zu § 6 EStG**

#### **R 32. Anlagevermögen und Umlaufvermögen**

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

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

#### **R 32a. Anschaffungskosten**

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

#### **R 33. Herstellungskosten**

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

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

- Lagerhaltung, Transport und Prüfung des Fertigungsmaterials,
- Vorbereitung und Kontrolle der Fertigung,
- Werkzeuglager,
- Betriebsleitung, Raumkosten, Sachversicherungen,
- Unfallstationen und Unfallverhütungseinrichtungen der Fertigungsstätten,

- Lohnbüro, soweit in ihm die Löhne und Gehälter der in der Fertigung tätigen Arbeitnehmer abgerechnet werden.

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

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

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

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

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

### **R 33a. Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Grundstück**

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

### **R 34. Zuschüsse für Anlagegüter**

#### **Begriff des Zuschusses**

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

#### **Wahlrecht**

(2) <sup>1</sup>Werden Anlagegüter mit Zuschüssen aus öffentlichen oder privaten Mitteln angeschafft oder hergestellt, so hat der Steuerpflichtige ein>Wahlrecht. <sup>2</sup>Er kann die Zuschüsse als Betriebseinnahmen ansetzen; in diesem Fall werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der betreffenden Wirtschaftsgüter durch die Zuschüsse nicht berührt. <sup>3</sup>Er kann die Zuschüsse aber auch erfolgs-



neutral behandeln; in diesem Fall dürfen die Anlagegüter, für die die Zuschüsse gewährt worden sind, nur mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden, die der Steuerpflichtige **selbst**, also ohne Berücksichtigung der Zuschüsse **aufgewendet** hat.<sup>4</sup>Voraussetzung für die erfolgsneutrale Behandlung der Zuschüsse ist, dass in der handelsrechtlichen Jahresbilanz entsprechend verfahren wird.<sup>5</sup>Soweit in einem folgenden Wirtschaftsjahr bei einem Wirtschaftsgut in der handelsrechtlichen Jahresbilanz eine nach Satz 3 vorgenommene Bewertung durch eine Zuschreibung rückgängig gemacht wird, erhöht der Betrag der Zuschreibung den Buchwert des Wirtschaftsguts.

#### Nachträglich gewährte Zuschüsse

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

#### Im Voraus gewährte Zuschüsse

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

### R 35. Übertragung stiller Reserven bei Ersatzbeschaffung

#### Allgemeines

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

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

#### Höhere Gewalt - behördlicher Eingriff

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

#### Übertragung aufgedeckter stiller Reserven

(3) <sup>1</sup>Bei einem ausgeschiedenen Betriebsgrundstück mit aufstehendem Gebäude können beim Grund und Boden und beim Gebäude aufgedeckte stille Reserven jeweils auf neu angeschafften Grund und Boden oder auf ein neu angeschafftes oder hergestelltes Gebäude übertragen werden. <sup>2</sup>Soweit eine Übertragung der bei dem Grund und Boden aufgedeckten stillen Reserven auf die Anschaffungskosten des erworbenen Grund und Bodens nicht möglich ist, können die stillen Reserven auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes übertragen werden. <sup>3</sup>Entsprechendes gilt für die bei dem Gebäude aufgedeckten stillen Reserven. <sup>4</sup>Wird bei einem Wirtschaftsgut in dem handelsrechtlichen Jahresabschluss eines Wirtschaftsjahres, das dem Wirtschaftsjahr der Übertragung von aufgedeckten stillen Reserven folgt, die Übertragung durch eine Zuschreibung rückgängig gemacht, erhöht der Betrag der Zuschreibung den Buchwert des Wirtschaftsguts.

#### Rücklage für Ersatzbeschaffung

(4) <sup>1</sup>Soweit am Schluss des Wirtschaftsjahrs, in dem das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist, noch keine Ersatzbeschaffung vorgenommen wurde, kann in Höhe der aufgedeckten stillen Reserven eine steuerfreie Rücklage gebildet werden, wenn zu diesem Zeitpunkt eine Ersatzbeschaffung ernstlich geplant und zu erwarten ist. <sup>2</sup>Die Nachholung der Rücklage für Ersatzbeschaffung in einem späteren Wirtschaftsjahr ist nicht zulässig. <sup>3</sup>Eine Rücklage, die auf Grund des Ausscheidens eines beweg-

lichen Wirtschaftsguts gebildet wurde, ist am Schluss des ersten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahrs Gewinn erhöhend aufzulösen, wenn bis dahin ein Ersatzwirtschaftsgut weder angeschafft oder hergestellt noch bestellt worden ist. <sup>4</sup>Die Frist von einem Jahr verdoppelt sich bei einer Rücklage, die auf Grund des Ausscheidens eines Grundstücks oder Gebäudes gebildet wurde. <sup>5</sup>Die Frist von einem oder zwei Jahren kann im Einzelfall angemessen verlängert werden, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass die Ersatzbeschaffung noch ernstlich geplant und zu erwarten ist, aber aus besonderen Gründen noch nicht durchgeführt werden konnte. <sup>6</sup>Im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung ist die Rücklage durch Übertragung auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsguts aufzulösen. <sup>7</sup>Absatz 3 gilt entsprechend.

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

(5) <sup>1</sup>Die vorstehenden Grundsätze gelten bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung sinngemäß. <sup>2</sup>Ist die Entschädigungsleistung höher als der im Zeitpunkt des Ausscheidens noch nicht abgesetzte Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, so kann der darüber hinausgehende Betrag im Wirtschaftsjahr der Ersatzbeschaffung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsguts sofort voll abgesetzt werden. <sup>3</sup>Fließt die Entschädigungsleistung nicht in dem Wirtschaftsjahr zu, in dem der Schaden entstanden ist, so ist es aus Billigkeitsgründen nicht zu beanstanden, wenn der Steuerpflichtige den noch nicht abgesetzten Betrag der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des ausgeschiedenen Wirtschaftsguts in dem Wirtschaftsjahr berücksichtigt, in dem die Entschädigung geleistet wird. <sup>4</sup>Wird der Schaden nicht in dem Wirtschaftsjahr beseitigt, in dem er eingetreten ist oder in dem die Entschädigung gezahlt wird, so ist es aus Billigkeitsgründen auch nicht zu beanstanden, wenn sowohl der noch nicht abgesetzte Betrag der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des ausgeschiedenen Wirtschaftsguts als auch die Entschädigungsleistung erst in dem Wirtschaftsjahr berücksichtigt werden, in dem der Schaden beseitigt wird. <sup>5</sup>Voraussetzung ist, dass die Anschaffung oder Herstellung eines Ersatzwirtschaftsguts am Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem der Schadensfall eingetreten ist, ernstlich geplant und zu erwarten ist und das Ersatzwirtschaftsgut bei beweglichen Gegenständen bis zum Schluss des ersten, bei Grundstücken oder Gebäuden bis zum Schluss des zweiten Wirtschaftsjahrs, das auf das Wirtschaftsjahr des Eintritts des Schadensfalls folgt, angeschafft oder hergestellt oder bestellt worden ist. <sup>6</sup>Absatz 4 Satz 4 gilt entsprechend.

#### **Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen**

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

#### **Beschädigung**

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

#### **R 35a. Teilwert**

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

#### **R 36. Bewertung des Vorratsvermögens**

##### **Niedrigerer Teilwert**

(1) <sup>1</sup>Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens, insbesondere Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige und fertige Erzeugnisse sowie Waren, sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten (>R 32a und 33) anzusetzen. <sup>2</sup>Ist der Teilwert (>R 35a) am Bilanzstichtag auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so kann dieser angesetzt werden. <sup>3</sup>Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 5 EStG ermitteln, **müssen** entsprechend den handelsrechtlichen Grundsätzen (Niederstwertprinzip) den niedrigeren Teilwert (>Satz 2) ansetzen. <sup>4</sup>Sie können jedoch Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens, die kei-

nen Börsen- oder Marktpreis haben, mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder mit einem zwischen diesen Kosten und dem niedrigeren Teilwert liegenden Wert ansetzen, wenn und soweit bei vorsichtiger Beurteilung aller Umstände damit gerechnet werden kann, dass bei einer späteren Veräußerung der angesetzte Wert zuzüglich der Veräußerungskosten zu Erlösen ist.<sup>5</sup> Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermitteln, sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG berechtigt, ihr Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten auch dann anzusetzen, wenn der Teilwert der Wirtschaftsgüter erheblich und voraussichtlich dauernd unter die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gesunken ist.

(2) <sup>1</sup>Der Teilwert von Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens, deren Einkaufspreis am Bilanzstichtag unter die Anschaffungskosten gesunken ist, deckt sich in der Regel mit deren Wiederbeschaffungskosten am Bilanzstichtag, und zwar auch dann, wenn mit einem entsprechenden Rückgang der Verkaufspreise nicht gerechnet zu werden braucht.<sup>2</sup> Bei der Bestimmung des Teilwerts von nicht zum Absatz bestimmten Vorräten (z. B. >Ärztentmuster) kommt es nicht darauf an, welcher Einzelveräußerungspreis für das jeweilige Wirtschaftsgut erzielt werden könnte.<sup>3</sup> Sind Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens, die zum Absatz bestimmt sind, durch Lagerung, Änderung des modischen Geschmacks oder aus anderen Gründen im Wert gemindert, so ist als niedrigerer Teilwert der Betrag anzusetzen, der von dem voraussichtlich erzielbaren Veräußerungserlös nach Abzug des durchschnittlichen Unternehmergewins und des nach dem Bilanzstichtag noch anfallenden betrieblichen Aufwands verbleibt.<sup>4</sup> Im Regelfall kann davon ausgegangen werden, dass der Teilwert dem Betrag entspricht, der sich nach Kürzung des erzielbaren Verkaufserlöses um den durchschnittlichen Rohgewinnaufschlag ergibt.<sup>5</sup> Der Rohgewinnaufschlag kann in einem Vomhundertsatz (Rohgewinnaufschlagsatz) ausgedrückt und dadurch ermittelt werden, dass der betriebliche Aufwand und der durchschnittliche Unternehmergeinn dem Jahresabschluss entnommen und zum Wareneinsatz in Beziehung gesetzt werden.<sup>6</sup> Der Teilwert ist in diesem Fall nach folgender Formel zu ermitteln:

$$X = \frac{Z}{(1+Y)}$$

dabei sind:

|   |                                   |
|---|-----------------------------------|
| X | der zu suchende Teilwert          |
| Y | der Rohgewinnaufschlagsatz (in %) |
|   | <b>geteilt durch 100</b>          |
| Z | der Verkaufserlös.                |

<sup>7</sup>Hiernach ergibt sich z. B. bei einem Verkaufserlös von **100 Euro** und einem Rohgewinnaufschlagsatz von 150 % ein Teilwert von **40 Euro**.<sup>8</sup> Macht ein Steuerpflichtiger für Wertminderungen eine Teilwertabschreibung geltend, so muss er die voraussichtliche dauernde Wertminderung nachweisen.<sup>9</sup> Dazu muss er Unterlagen vorlegen, die aus den Verhältnissen seines Betriebs gewonnen sind und die eine sachgemäße Schätzung des Teilwerts ermöglichen.<sup>10</sup> In der Regel sind die tatsächlich erzielten Verkaufspreise für die im Wert geminderten Wirtschaftsgüter in der Weise und in einer so großen Anzahl von Fällen nachzuweisen, dass sich daraus ein repräsentativer Querschnitt für die zu bewertenden Wirtschaftsgüter ergibt und allgemeine Schlussfolgerungen gezogen werden können.<sup>11</sup> Bei Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens, für die ein Börsen- oder Marktpreis besteht, darf dieser nicht überschritten werden, es sei denn, dass der objektive Wert der Wirtschaftsgüter höher ist oder nur vorübergehende, völlig außergewöhnliche Umstände den Börsen- oder Marktpreis beeinflusst haben; der Wertansatz darf jedoch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht übersteigen.

### Einzelbewertung

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

### Gruppenbewertung

(4) <sup>1</sup>Zur Erleichterung der Inventur und der Bewertung können gleichartige Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens jeweils zu einer **Gruppe** zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden.<sup>2</sup> Die Gruppenbildung und >Gruppenbewertung darf nicht gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstoßen.<sup>3</sup> Gleichartige Wirtschaftsgüter brauchen für die Zusammenfassung zu einer Gruppe (>R 36a Abs. 3) nicht gleichwertig zu sein.<sup>4</sup> Es muss jedoch für sie ein Durchschnittswert bekannt sein.<sup>5</sup> Das ist der Fall, wenn bei der Bewertung der gleichartigen Wirtschaftsgüter ein ohne weiteres feststellbarer, nach den Erfahrungen der betreffenden Branche sachgemäßer Durchschnittswert verwendet wird.<sup>6</sup> Macht der Steuerpflichtige glaubhaft, dass in seinem Betrieb in der Regel die zuletzt beschafften Wirtschaftsgüter zuerst verbraucht oder veräußert werden - das kann sich z. B. aus der Art der Lagerung ergeben -, so kann diese Tatsache bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten berücksichtigt werden.<sup>7</sup> Zur Bewertung nach unterstelltem Verbrauchsfolgeverfahren >R 36a.

## **R 36a. Bewertung nach unterstellten Verbrauchs- und Veräußerungsfolgen**

### **Allgemeines**

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

### **Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**

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

### **Gruppenbildung**

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

### **Methoden der Lifo-Bewertung**

(4) <sup>1</sup>Die Bewertung nach der Lifo-Methode kann sowohl durch permanente Lifo als auch durch Perioden-Lifo erfolgen. <sup>2</sup>Die permanente Lifo setzt eine laufende mengen- und wertmäßige Erfassung aller Zu- und Abgänge voraus. <sup>3</sup>Bei der Perioden-Lifo wird der Bestand lediglich zum Ende des Wirtschaftsjahrs bewertet. <sup>4</sup>Dabei können Mehrbestände mit dem Anfangsbestand zu einem neuen Gesamtbestand zusammengefasst oder als besondere Posten (Layer) ausgewiesen werden. <sup>5</sup>Bei der Wertermittlung für die Mehrbestände ist von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der ersten Lagerzugänge des Wirtschaftsjahrs oder von den durchschnittlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten aller Zugänge des Wirtschaftsjahrs auszugehen. <sup>6</sup>Minderbestände sind beginnend beim letzten Layer zu kürzen.

### **Wechsel der Bewertungsmethoden**

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

### **Niedrigerer Teilwert**

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

### **Übergang zur Lifo-Methode**

(7) <sup>1</sup>Der beim Übergang zur Lifo-Methode vorhandene Warenbestand ist mit dem steuerrechtlich zulässigen Wertansatz fortzuführen, den der Steuerpflichtige in der Handelsbilanz des Wirtschaftsjahrs gewählt hat, das dem Wirtschaftsjahr des Übergangs zur Lifo-Methode vorangeht (Ausgangswert). <sup>2</sup>Danach ist der Importwarenabschlag (>§ 80 EStDV a. F.) des Wirtschaftsjahrs, das der erstmaligen Anwendung der Lifo-Methode vorangeht, bei der Bewertung des Ausgangswerts für die Lifo-Methode abzuziehen.

## **R 37. Bewertung von Verbindlichkeiten**

- unbesetzt -

## **R 38. Bewertung von Rückstellungen**

<sup>1</sup>In den Fällen, in denen der laufende Betrieb des Unternehmens im wirtschaftlichen Sinne ursächlich für die Entstehung der Verpflichtung ist, ist der Rückstellungsbetrag durch jährliche Zuführungsraten in den Wirtschaftsjahren **anzusammeln**. <sup>2</sup>Dies ist insbesondere der Fall bei Verpflichtungen zur Erneuerung oder zum Abbruch von Betriebsanlagen. <sup>3</sup>Verpflichtungen, die von Jahr zu Jahr nicht nur im wirtschaftlichen Sinne, sondern tatsächlich zunehmen, sind bezogen auf den am Bilanzstichtag tatsächlich entstandenen Verpflichtungsumfang zu bewerten. <sup>4</sup>Dies ist beispielsweise der Fall bei Verpflichtungen zur Rekultivierung oder zum Auffüllen abgebauter Hohlräume. <sup>5</sup>Die Summe der in früheren Wirtschaftsjahren angesammelten Rückstellungsraten ist am Bilanzstichtag auf das Preisniveau dieses Stichtags anzuheben. <sup>6</sup>Der Aufstockungsbetrag ist der Rückstellung in einem Einmalbetrag zuzuführen; eine gleichmäßige Verteilung auf die einzelnen Jahre bis zur Erfüllung der Verbindlichkeit kommt insoweit nicht in Betracht.

### R 39. Bewertung von Entnahmen und Einlagen

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

### R 40. Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter

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

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

<sup>4</sup>Dagegen bleiben Wirtschaftsgüter, die zwar in einen betrieblichen Nutzungszusammenhang mit anderen Wirtschaftsgütern eingefügt und technisch aufeinander abgestimmt sind, dennoch selbständig nutzungsfähig, wenn sie nach ihrer betrieblichen Zweckbestimmung auch ohne die anderen Wirtschaftsgüter im Betrieb genutzt werden können (Müllbehälter eines Müllabfuhrunternehmens).

<sup>5</sup>Auch Wirtschaftsgüter, die nach ihrer betrieblichen Zweckbestimmung nur mit anderen Wirtschaftsgütern genutzt werden können, sind selbständig nutzungsfähig, wenn sie nicht in einen Nutzungszusammenhang eingefügt sind, so dass die zusammen nutzbaren Wirtschaftsgüter des Betriebs nach außen nicht als ein einheitliches Ganzes in Erscheinung treten (Bestecke, Schallplatten, Tonbandkassetten, Trivialprogramme, Videokassetten). <sup>6</sup>Selbständig nutzungsfähig sind ferner Wirtschaftsgüter, die nach ihrer betrieblichen Zweckbestimmung nur zusammen mit anderen Wirtschaftsgütern genutzt werden können, technisch mit diesen Wirtschaftsgütern aber nicht abgestimmt sind (Paletten, Einrichtungsgegenstände).

(2) <sup>1</sup>Die Angaben nach § 6 Abs. 2 Satz 4 EStG sind aus der Buchführung ersichtlich, wenn sie sich aus einem besonderen Konto für geringwertige Wirtschaftsgüter oder aus dem Bestandsverzeichnis nach R 31 ergeben. <sup>2</sup>Sie sind nicht erforderlich für geringwertige Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag (§ 9b Abs. 1 EStG), nicht mehr als 100 DM (**ab VZ 2002 60 Euro**) betragen haben.

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

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

(5) Bei der Beurteilung der Frage, ob die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das einzelne Wirtschaftsgut 800 DM (**ab VZ 2002 410 Euro**) nicht übersteigen, ist,

1.

- wenn von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts ein Betrag nach § 6b oder § 6c EStG abgesetzt worden ist, von den nach § 6b Abs. 6 EStG maßgebenden
2. wenn das Wirtschaftsgut mit einem erfolgsneutral behandelten Zuschuss aus öffentlichen oder privaten Mitteln nach R 34 angeschafft oder hergestellt worden ist, von den um den Zuschuss gekürzten
  3. und wenn von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts ein Betrag nach R 35 abgesetzt worden ist, von den um diesen Betrag gekürzten

Anschaffungs- oder Herstellungskosten auszugehen.

#### **R 40a. Überführung und Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern**

- unbesetzt -

#### **Zu § 6a EStG**

#### **R 41. Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen**

##### **Zulässigkeit von Pensionsrückstellungen**

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

##### **Rechtsverbindliche Verpflichtung**

(2) <sup>1</sup>Eine rechtsverbindliche Pensionsverpflichtung ist z. B. gegeben, wenn sie auf Einzelvertrag, Gesamtzusage (Pensionsordnung), Betriebsvereinbarung, Tarifvertrag oder Besoldungsordnung beruht. <sup>2</sup>Bei Pensionsverpflichtungen, die nicht auf Einzelvertrag beruhen, ist eine besondere Verpflichtungserklärung gegenüber dem einzelnen Berechtigten nicht erforderlich. <sup>3</sup>Ob eine rechtsverbindliche Pensionsverpflichtung vorliegt, ist nach arbeitsrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen. <sup>4</sup>Für ausländische Arbeitnehmer sind Pensionsrückstellungen unter den gleichen Voraussetzungen zu bilden wie für inländische Arbeitnehmer. <sup>5</sup>Für die Zulässigkeit einer Pensionsrückstellung ist es unerheblich, ob die Pensionsanwartschaft des Berechtigten arbeitsrechtlich bereits unverfallbar ist.

##### **Schädlicher Vorbehalt**

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

"freiwillig und ohne Rechtsanspruch",

"jederzeitiger Widerruf vorbehalten",

"ein Rechtsanspruch auf die Leistungen besteht nicht",

"die Leistungen sind unverbindlich"

oder ähnliche Formulierungen enthält, sofern nicht besondere Umstände eine andere Auslegung rechtfertigen. <sup>3</sup>Solche besonderen Umstände liegen nicht schon dann vor, wenn das Unternehmen in der Vergangenheit tatsächlich Pensionszahlungen geleistet oder eine Rückdeckungsversicherung abgeschlossen hat oder Dritten gegenüber eine Verpflichtung zur Zahlung von Pensionen eingegangen ist oder wenn die unter den oben bezeichneten Vorbehalten gegebene Pensionszusage die weitere Bestimmung enthält, dass der Widerruf nur nach "billigem Ermessen" ausgeübt werden darf oder dass im Fall eines Widerrufs die gebildeten Rückstellungen dem Versorgungszweck zu erhalten sind. <sup>4</sup>Vorbehalte der oben bezeichneten Art in einer Pensionszusage schließen danach die Bildung von Rückstellungen für Pensionsanwartschaften aus. <sup>5</sup>Befindet sich der Arbeitnehmer bereits im Ruhestand oder steht er unmittelbar davor, so ist der Widerruf von Pensionszusagen, die unter den oben bezeichneten Vorbehalten erteilt worden sind, nach dem BAG-Urteil vom 14.12.1956 nicht mehr nach freiem Belieben, sondern nur noch nach billigem Ermessen (>Absatz 4) zulässig.

<sup>6</sup>Enthält eine Pensionszusage die oben bezeichneten allgemeinen Widerrufsvorbehalte, so ist die Rückstellungsbildung vorzunehmen, sobald der Arbeitnehmer in den Ruhestand tritt; dies gilt auch hinsichtlich einer etwa zugesagten Hinterbliebenenversorgung.

<sup>7</sup>Sieht die Pensionszusage vor, dass die Pensionsverpflichtung bei Eintritt des Versorgungsfalls auf eine außerbetriebliche Versorgungseinrichtung übertragen wird, ist eine Rückstellung nicht zulässig. <sup>8</sup>Entsprechendes gilt, wenn das Unternehmen nach der Pensionszusage berechtigt ist, die Pensionsverpflichtung vor Eintritt des Versorgungsfalls auf eine außerbetriebliche Versorgungseinrichtung zu übertragen, die keinen Rechtsanspruch gewährt; in einem solchen Fall ist eine Rückstellung erst zulässig, wenn der Versorgungsfall eingetreten ist, ohne dass eine Übertragung vorgenommen wurde.

#### **Unschädlicher Vorbehalt**

(4) <sup>1</sup>Ein unschädlicher Vorbehalt im Sinne des § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG liegt vor, wenn der Arbeitgeber den Widerruf der Pensionszusage bei geänderten Verhältnissen nur nach billigem Ermessen (§ 315 BGB), d. h. unter verständiger Abwägung der berechtigten Interessen des Pensionsberechtigten einerseits und des Unternehmens andererseits aussprechen kann. <sup>2</sup>Das gilt in der Regel für die Vorbehalte, die eine Anpassung der zugesagten Pensionen an nicht voraussehbare künftige Entwicklungen oder Ereignisse, insbesondere bei einer wesentlichen Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens, einer wesentlichen Änderung der Sozialversicherungsverhältnisse oder der Vorschriften über die steuerliche Behandlung der Pensionsverpflichtungen oder bei einer Treupflichtverletzung des Arbeitnehmers vorsehen. <sup>3</sup>Danach sind z. B. die folgenden Vorbehalte als unschädlich anzusehen:

als allgemeiner Vorbehalt:

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

als spezielle Vorbehalte:

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

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

oder inhaltlich ähnliche Formulierungen. <sup>4</sup>Hat der Arbeitnehmer die Möglichkeit, anstelle einer bisher zugesagten Altersversorgung eine Erhöhung seiner laufenden Bezüge zu verlangen, so liegt hierin kein schädlicher Vorbehalt. <sup>5</sup>Entsprechendes gilt, wenn der Arbeitgeber bei Ausscheiden des Arbeitnehmers Anwartschaften abfinden kann.

#### **Vorbehalt (Sonderfälle)**

(5) <sup>1</sup>In besonderen Vorbehalten werden oft bestimmte wirtschaftliche Tatbestände bezeichnet, bei deren Eintritt die zugesagten Pensionsleistungen gekürzt oder eingestellt werden können. <sup>2</sup>Es wird z. B. vereinbart, dass die Pensionen gekürzt oder eingestellt werden können, wenn der Umsatz, der Gewinn oder das Kapital eine bestimmte Grenze unterschreiten oder wenn mehrere Verlustjahre vorliegen oder wenn die Pensionsleistungen einen bestimmten Vomhundertsatz der Lohn- und Gehaltssumme überschreiten. <sup>3</sup>Diese Vorbehalte sind nur dann als unschädlich anzusehen, wenn sie in dem Sinne ergänzt werden, es müsse bei den bezeichneten Tatbeständen eine so erhebliche und nachhaltige Beeinträchtigung der Wirtschaftslage des Unternehmens vorliegen, dass es dem Unternehmen nicht mehr zumutbar ist, die Pensionszusage aufrechtzuerhalten, oder dass es aus unternehmerischer Verantwortung geboten erscheint, die Versorgungsleistungen einzuschränken oder einzustellen.

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

#### **Schriftform**

(7) <sup>1</sup>Für die nach § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG vorgeschriebene Schriftform kommt jede schriftliche Festlegung in Betracht, aus der sich der Pensionsanspruch nach Art und Höhe ergibt, z. B. Einzelvertrag, Gesamtzusage (Pensionsordnung), Betriebsvereinbarung, Ta-

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

(8) - unbesetzt -

### Beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften

(9) <sup>1</sup>Für die Bildung von Pensionsrückstellungen für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften ist zu unterstellen, dass die Jahresbeträge nach § 6a Abs. 3 **Satz 2** Nr. 1 Satz 3 EStG vom Beginn des Dienstverhältnisses, frühestens vom **Alter 28**, bis zur vertraglich vorgesehenen Altersgrenze, mindestens jedoch bis zum Alter 65, aufzubringen sind ; **Absatz 11 Satz 3 gilt entsprechend.** <sup>2</sup>Als Beginn des Dienstverhältnisses gilt der Eintritt in das Unternehmen als Arbeitnehmer. <sup>3</sup>Das gilt auch dann, wenn der Geschäftsführer die Pensionszusage erst nach Erlangung der beherrschenden Stellung erhalten hat. <sup>4</sup>Absatz 12 Sätze 1, 3 bis 6, 8, **9 und 13 bis 15** ist nicht anzuwenden. <sup>5</sup>Für **anerkannt schwerbehinderte Menschen** kann eine vertragliche Altersgrenze von mindestens 60 Jahren zugrunde gelegt werden.

### Ehegatten-Arbeitsverhältnisse

(10) - unbesetzt -

### Höhe der Pensionsrückstellung

(11) <sup>1</sup>Als Beginn des Dienstverhältnisses ist ein früherer Zeitpunkt als der tatsächliche Dienstantritt zugrunde zu legen (sog. Vordienstzeiten), wenn auf Grund gesetzlicher Vorschriften Zeiten außerhalb des Dienstverhältnisses als Zeiten der Betriebszugehörigkeit gelten, z. B. § 8 Abs. 3 des Soldatenversorgungsgesetzes, § 6 Abs. 2 des Arbeitsplatzschutzgesetzes. <sup>2</sup>Ergibt sich durch die Anrechnung von Vordienstzeiten ein fiktiver Dienstbeginn, der vor der Vollendung des **28. Lebensjahres** des Berechtigten liegt, so gilt das Dienstverhältnis als zu Beginn des Wirtschaftsjahrs begonnen, bis zu dessen Mitte der Berechtigte das **28. Lebensjahr** vollendet (>§ 6a Abs. 3 **Satz 2** Nr. 1 letzter Satz EStG). <sup>3</sup> **Bei Pensionsverpflichtungen gegenüber Berechtigten, denen vor dem 1.1.2001 erstmals eine Pensionszusage erteilt wurde, ist für die Teilwertermittlung ein Mindestalter von 30 Jahren maßgebend.** (12) <sup>1</sup>Bei der Ermittlung des Teilwerts der Pensionsanwartschaft ist das vertraglich vereinbarte Pensionsalter zugrunde zu legen (Grundsatz). <sup>2</sup>Der Steuerpflichtige kann für alle oder für einzelne Pensionsverpflichtungen von einem höheren Pensionsalter ausgehen, sofern mit einer Beschäftigung des Arbeitnehmers bis zu diesem Alter gerechnet werden kann (erstes Wahlrecht). <sup>3</sup>Bei der Ermittlung des Teilwerts der Pensionsanwartschaft nach § 6a Abs. 3 EStG kann mit Rücksicht auf § 6 BetrAVG anstelle des vertraglichen Pensionsalters nach Satz 1 für alle oder für einzelne Pensionsverpflichtungen als Zeitpunkt des Eintritts des Versorgungsfalles der Zeitpunkt der frühestmöglichen Inanspruchnahme der vorzeitigen Altersrente aus der gesetzlichen Rentenversicherung angenommen werden (zweites Wahlrecht). <sup>4</sup>Voraussetzung für die Ausübung des zweiten Wahlrechts ist, dass in der Pensionszusage festgelegt ist, in welcher Höhe Versorgungsleistungen von diesem Zeitpunkt an gewährt werden. <sup>5</sup>Bei der Ausübung des zweiten Wahlrechts braucht nicht geprüft zu werden, ob ein Arbeitnehmer die sozialversicherungsrechtlichen Voraussetzungen für die vorzeitige Inanspruchnahme der Altersrente erfüllen wird. <sup>6</sup>Der Ausübung des zweiten Wahlrechts steht die Beibehaltung des Pensionsalters von 65 Jahren für die Errechnung der unverfallbaren Versorgungsanwartschaften nach § 2 BetrAVG nicht entgegen. <sup>7</sup>Das erste Wahlrecht ist in der Bilanz des Wirtschaftsjahrs auszuüben, in dem mit der Bildung der Pensionsrückstellung begonnen wird. <sup>8</sup>Das zweite Wahlrecht ist in der Bilanz des Wirtschaftsjahrs auszuüben, in dem die Festlegung nach Satz 4 getroffen worden ist. <sup>9</sup>Hat der Steuerpflichtige das zweite Wahlrecht ausgeübt und ändert sich danach der Zeitpunkt der frühestmöglichen Inanspruchnahme der vorzeitigen Altersrente aus der gesetzlichen Rentenversicherung (z. B. Beendigung des Arbeitsverhältnisses), so ist die Änderung zum Ende des betreffenden Wirtschaftsjahrs zu berücksichtigen; ist in diesem Wirtschaftsjahr die Festlegung nach Satz 4 für den neuen Zeitpunkt nicht getroffen worden, so ist das vertragliche Pensionsalter nach Satz 1 bei der Ermittlung des Teilwerts der Pensionsanwartschaft zugrunde zu legen. <sup>10</sup>Die **gegenüber einem Berechtigten** getroffene Wahl gilt **einheitlich für die gesamte Pensionsverpflichtung, einschließlich einer etwaigen Entgeltumwandlung im Sinne von § 1 Abs. 2 BetrAVG.** <sup>11</sup>Der Rückstellungsbildung kann nur die Pensionsleistung zugrunde gelegt werden, die zusagegemäß bis zu dem Pensionsalter erreichbar ist, für das sich der Steuerpflichtige bei Ausübung der Wahlrechte entscheidet. <sup>12</sup>Setzt der Arbeitnehmer nach Erreichen dieses Alters seine Tätigkeit fort und erhöht sich dadurch sein Ruhegehaltsanspruch, so ist der Rückstellung in dem betreffenden Wirtschaftsjahr der Unterschiedsbetrag zwischen der nach den vorstehenden Sätzen höchstzulässigen Rückstellung (Soll-Rückstellung) und dem versicherungsmathematischen Barwert der um den Erhöhungsbetrag vermehrten Pensionsleistungen zuzuführen. <sup>13</sup>Hat der Steuerpflichtige bei der Ermittlung des Teilwerts einer Pensionsanwartschaft bereits bisher vom zweiten Wahlrecht Gebrauch gemacht, ist er bei einer Änderung des frühestmöglichen Pensionsalters auf Grund einer gesetzlichen Neuregelung auch künftig an diese Entscheidung gebunden; Satz 4 ist zu beachten. <sup>14</sup>Für die sich wegen der Änderung des frühestmöglichen Pensionsalters ergebende Änderung



der Teilwerte der Pensionsanwartschaft gilt das Nachholverbot, das sich aus § 6a Abs. 4 EStG herleitet, nicht.<sup>15</sup> Liegen die in Satz 4 genannten Voraussetzungen für die Anwendung des zweiten Wahlrechts am Bilanzstichtag nicht vor, so ist das vertragliche Pensionsalter nach Satz 1 bei der Ermittlung des Teilwerts der Pensionsanwartschaft zugrunde zu legen.

#### **Entgeltumwandlungen**

(12a) <sup>1</sup> Für Pensionsverpflichtungen, die auf nach dem 31.12.2000 vereinbarten Entgeltumwandlungen im Sinne von § 1 Abs. 2 BetrAVG beruhen, ist vor Vollendung des 28. Lebensjahres des Pensionsberechtigten eine Rückstellung in Höhe des Barwerts der nach den §§ 1 und 2 BetrAVG unverfallbaren künftigen Pensionsleistungen zu bilden (§ 6a Abs. 2 Nr. 1 zweite Alternative und § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 6 zweiter Halbsatz EStG); nach Vollendung des 28. Lebensjahres des Pensionsberechtigten ist für diese Pensionsverpflichtungen für die Ermittlung des Teilwerts nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 EStG eine Vergleichsrechnung erforderlich.<sup>2</sup> Dabei sind der Wert nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 1. Halbsatz EStG und der Barwert der unverfallbaren künftigen Pensionsleistungen zu berechnen; der höhere Wert ist anzusetzen.<sup>3</sup> Bei der Vergleichsrechnung sind die für einen Berechtigten nach dem 31.12.2000 vereinbarten Entgeltumwandlungen als Einheit zu behandeln.<sup>4</sup> Die Regelungen des Satzes 1 gelten nicht für Pensionsverpflichtungen, soweit sie auf Grund einer vertraglichen Vereinbarung unverfallbar sind.

#### **Arbeitgeberwechsel**

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

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

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

#### **Doppelfinanzierung**

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

#### **Handelsvertreter**

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

#### **Stichtagsprinzip**

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

#### **Inventurerleichterung**

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

Die für den Inventurstichtag festgestellten Pensionsverpflichtungen sind bei der Berechnung der Pensionsrückstellungen für den Bilanzstichtag mit ihrem Wert vom Bilanzstichtag anzusetzen.

<sup>1</sup>Aus Vereinfachungsgründen können bei der Berechnung der Pensionsrückstellungen für den Bilanzstichtag die folgenden Veränderungen der Pensionsverpflichtungen, die in der Zeit vom Inventurstichtag bis zum Bilanzstichtag eintreten, unberücksichtigt bleiben:

- a) Veränderungen, die auf biologischen Ursachen, z. B. Tod, **Invalidität**, beruhen;  
Veränderungen durch normale Zu- oder Abgänge von pensionsberechtigten Personen oder durch Übergang in eine andere
2. b) Gehalts- oder Pensionsgruppe, z. B. Beförderung. Außergewöhnliche Veränderungen, z. B. Stilllegung oder Eröffnung eines Teilbetriebs, bei Massenentlassungen oder bei einer wesentlichen Erweiterung des Kreises der pensionsberechtigten Personen, sind bei der Rückstellungsberechnung für den Bilanzstichtag zu berücksichtigen.

<sup>2</sup>Allgemeine Leistungsänderungen für eine Gruppe von Verpflichtungen, die nicht unter Buchstabe a oder b fallen, sind bei der Rückstellungsberechnung für den Bilanzstichtag mindestens näherungsweise zu berücksichtigen; für den folgenden Bilanzstichtag ist der sich dann ergebende tatsächliche Wert anzusetzen.

3. Soweit Veränderungen der Pensionsverpflichtungen nach Nummer 2 bei der Berechnung der Rückstellungen für den Bilanzstichtag unberücksichtigt bleiben, sind sie zum nächsten Bilanzstichtag bis zur steuerlich zulässigen Höhe zu berücksichtigen.

- Werden werterhöhende Umstände, die nach Nummer 2 bei der Berechnung der Rückstellungen für den Bilanzstichtag unberücksichtigt bleiben können, dennoch in die Rückstellungsberechnung einbezogen, so sind bei der Rückstellungsberechnung auch wertmindernde Umstände, die nach Nummer 2 außer Betracht bleiben können, zu berücksichtigen.
4. Die Nummern 2 bis 4 gelten nicht, wenn bei einem Steuerpflichtigen am Inventurstichtag nicht mehr als 20 Pensionsberechtigte vorhanden sind. <sup>2</sup>Sie gelten ferner nicht für Vorstandsmitglieder und Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften.

#### **Ausscheiden eines Anwärters**

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

#### **Zuführung zur Pensionsrückstellung**

(20) <sup>1</sup>Nach § 249 HGB in Verbindung mit § 6a Abs. 4 EStG muss in einem Wirtschaftsjahr der Rückstellung der Unterschiedsbetrag zwischen dem Teilwert am Schluss des Wirtschaftsjahrs und dem Teilwert am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs zugeführt werden. <sup>2</sup>Die Höhe der Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz darf nach dem Grundsatz der Maßgeblichkeit den zulässigen Ansatz in der Handelsbilanz nicht überschreiten. <sup>3</sup>Überschreitet die steuerliche Zuführung in einem Wirtschaftsjahr die in der Handelsbilanz vorgenommene Zuführung, so ist sie nur zu berücksichtigen, soweit in der Steuerbilanz keine höhere Rückstellung ausgewiesen wird als die in der Handelsbilanz berücksichtigte Rückstellung. <sup>4</sup>Ist in der Handelsbilanz für eine Pensionsverpflichtung zulässigerweise eine Rückstellung gebildet worden, die niedriger ist als der Teilwert nach § 6a EStG, so ist in der Steuerbilanz wegen des Nachholverbots der Unterschiedsbetrag in dem Wirtschaftsjahr nachzuholen, in dem das Dienstverhältnis unter Aufrechterhaltung der Pensionsanwartschaft endet oder in dem der Versorgungsfall eintritt. (21) - unbesetzt -

#### **Auflösung der Pensionsrückstellung**

(22) <sup>1</sup>Auflösungen oder Teilauflösungen in der Steuerbilanz sind nur insoweit zulässig, als sich die Höhe der Pensionsverpflichtung gemindert hat (>auch § 249 Abs. 3 Satz 2 HGB). <sup>2</sup>Ist die Rückstellung ganz oder teilweise aufgelöst worden, ohne dass sich die Pensionsverpflichtung entsprechend geändert hat, so ist die Steuerbilanz insoweit unrichtig. <sup>3</sup>Dieser Fehler ist im Wege der Bilanzberichtigung (>R 15) zu korrigieren. <sup>4</sup>Dabei ist die Rückstellung in Höhe des Betrags anzusetzen, der nicht hätte aufgelöst werden dürfen, höchstens jedoch mit dem Teilwert der Pensionsverpflichtung. (23) <sup>1</sup>Nach dem Zeitpunkt des vertraglich vorgesehenen Eintritts des Versorgungsfalls ist die Pensionsrückstellung in jedem Wirtschaftsjahr in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem versicherungsmathematischen Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahrs und am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs gewinnerhöhend aufzulösen; die laufenden Pensionsleistungen sind dabei als Betriebsausgaben abzusetzen. <sup>2</sup>Eine Pensionsrückstellung ist auch dann aufzulösen, wenn der Pensionsberechtigte nach dem Zeitpunkt des vertraglich vorgesehenen Eintritts des Versorgungsfalls noch weiter gegen Entgelt tätig bleibt ("technischer Rentner"), es sei denn, dass bereits die Bildung der Rückstellung auf die Zeit bis zu dem voraussichtlichen Ende der Beschäftigung des Arbeitnehmers verteilt worden ist (>Absatz 12). <sup>3</sup>Ist für ein Wirtschaftsjahr, das nach dem Zeitpunkt des vertraglich vorgesehenen Eintritts des Versorgungsfalls endet, die am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ausgewiesene Rückstellung niedriger als der versicherungsmathematische Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahrs, so darf die Rückstellung erst von dem Wirtschaftsjahr ab aufgelöst werden, in dem der Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahrs niedriger ist als der am

Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ausgewiesene Betrag der Rückstellung.<sup>4</sup>In dem Wirtschaftsjahr, in dem eine bereits laufende Pensionsleistung herabgesetzt wird oder eine Hinterbliebenenrente beginnt, darf eine bisher ausgewiesene Rückstellung, die höher ist als der Barwert, nur bis zur Höhe dieses Barwerts aufgelöst werden.

### **Rückdeckungsversicherung**

(24) <sup>1</sup>Hat ein Unternehmen eine betriebliche Pensionsverpflichtung durch Abschluss eines Versicherungsvertrags rückgedeckt, so sind der Versicherungsanspruch (Rückdeckungsanspruch) und die Pensionsverpflichtung (Pensionsrückstellung) in der Steuerbilanz getrennt zu bilanzieren (>§ 246 Abs. 2 HGB). <sup>2</sup>Der Rückdeckungsanspruch ist grundsätzlich mit dem geschäftsplanmäßigen Deckungskapital der Versicherungsgesellschaft zuzüglich eines etwa vorhandenen Guthabens aus Beitragsrückerstattungen (sog. Überschussbeteiligung) zu aktivieren; soweit die Berechnung des Deckungskapitals nicht zum Geschäftsplan gehört, tritt an die Stelle des geschäftsplanmäßigen Deckungskapitals der Zeitwert nach § 176 VVG. <sup>3</sup>Eine aufschiebend bedingte Abtretung des Rückdeckungsanspruchs an den pensionsberechtigten Arbeitnehmer für den Fall, dass der Pensionsanspruch durch bestimmte Ereignisse gefährdet wird, z. B. bei einem Konkurs des Unternehmens, wird - soweit er nicht im Insolvenzfall nach § 9 Abs. 2 BetrAVG auf den Träger der Insolvenzversicherung übergeht - erst wirksam, wenn die Bedingung eintritt (§ 158 Abs. 1 BGB). <sup>4</sup>Die Rückdeckungsversicherung behält deshalb bis zum Eintritt der Bedingung ihren bisherigen Charakter bei. <sup>5</sup>Wird durch Eintritt der Bedingung die Abtretung an den Arbeitnehmer wirksam, so wird die bisherige Rückdeckungsversicherung zu einer Direktversicherung.

### **Zu § 6b EStG**

#### **R 41a. Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung bestimmter Anlagegüter im Sinne des § 6b EStG<sup>1)</sup>**

#### **Begünstigte Wirtschaftsgüter**

(1) <sup>1</sup>Ist ein neues Wirtschaftsgut unter Verwendung von gebrauchten Wirtschaftsgütern hergestellt worden, ist die Nutzungsdauer maßgebend, die für das neue abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgut bei der Bemessung der AfA zugrunde gelegt worden ist. <sup>2</sup>Wird die Lebensdauer eines Wirtschaftsguts durch nachträglichen aktivierungspflichtigen Aufwand verlängert, ohne dass dadurch bei wirtschaftlicher Betrachtung ein neues Wirtschaftsgut entstanden ist, so ist für die Feststellung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts der Zeitraum maßgebend, der bei der Bemessung der AfA für das Wirtschaftsgut insgesamt zugrunde gelegt worden ist.

#### **Begriff der Veräußerung**

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

#### **Buchwert**

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

#### **R 41b. Übertragung aufgedeckter stiller Reserven und Rücklagenbildung nach § 6b EStG<sup>1)</sup>**

#### **Abzug des begünstigten Gewinns**

(1) <sup>1</sup>Voraussetzung für den Abzug des begünstigten Gewinns von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts nach § 6b Abs. 1 oder Abs. 3 EStG ist, dass in der handelsrechtlichen Jahresbilanz entsprechend verfahren wird. <sup>2</sup>Soweit der Abzug in einem der folgenden Wirtschaftsjahre in der handelsrechtlichen Jahresbilanz durch eine Zuschreibung rückgängig gemacht wird, erhöht der Betrag der Zuschreibung den Buchwert des Wirtschaftsguts (>§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG). <sup>3</sup>Nach § 6b Abs. 1 EStG kann der Abzug nur in dem Wirtschaftsjahr vorgenommen werden, in dem der begünstigte Gewinn entstanden ist (Veräußerungsjahr). <sup>4</sup>Ist das Wirtschaftsgut in diesem Wirtschaftsjahr angeschafft oder hergestellt worden, so ist der Abzug von den gesamten in diesem Wirtschaftsjahr angefallenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen. <sup>5</sup>Dies gilt unabhängig davon, ob das Wirtschaftsgut vor oder nach der Veräußerung angeschafft oder hergestellt worden ist. <sup>6</sup>Ist das Wirtschaftsgut in dem Wirtschaftsjahr angeschafft oder hergestellt worden, das dem Veräußerungsjahr vorangegangen ist, so ist der Abzug nach § 6b Abs. 1 EStG von dem Buchwert nach § 6b Abs. 5 EStG vorzunehmen. <sup>7</sup>Sind im Veräußerungsjahr noch nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten angefallen, so ist der Abzug von dem um diese Kosten erhöhten Buchwert vorzunehmen. <sup>8</sup>Nach § 6b Abs. 3 EStG kann der

Abzug nur in dem Wirtschaftsjahr vorgenommen werden, in dem das Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt worden ist.<sup>9</sup> Der Abzug ist von den gesamten in diesem Wirtschaftsjahr angefallenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts vorzunehmen.<sup>10</sup> Bei nachträglichen Herstellungskosten, die durch die Erweiterung, den Ausbau oder den Umbau eines Gebäudes entstehen, ist der Abzug nach § 6b Abs. 1 oder 3 EStG unabhängig vom Zeitpunkt der ursprünglichen Anschaffung oder Herstellung dieses Wirtschaftsgutes zulässig.

### **Rücklagenbildung**

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

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

### **Rücklagenauflösung**

(4) Wird der Gewinn des Steuerpflichtigen in einem Wirtschaftsjahr, das in den nach § 6b Abs. 3 EStG maßgebenden Zeitraum fällt, geschätzt, weil keine Bilanz aufgestellt wurde, so ist die Rücklage in diesem Wirtschaftsjahr Gewinn erhöhend aufzulösen und ein Betrag in Höhe der Rücklage im Rahmen der Gewinnschätzung zu berücksichtigen.

### **Gewinnzuschlag**

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

### **Übertragungsmöglichkeiten**

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

1. zu demselben oder einem anderen als Einzelunternehmen geführten Betrieb des Steuerpflichtigen gehören oder
2. zu seinem Sonderbetriebsvermögen bei einer Mitunternehmerschaft gehören.

<sup>2</sup>Satz 1 gilt entsprechend für den begünstigten Gewinn aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts, das zum Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen bei einer Mitunternehmerschaft gehört. <sup>3</sup>Wegen der Rücklage bei Betriebsveräußerung oder -aufgabe > Absatz 10.

(7) <sup>1</sup>Der begünstigte Gewinn aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts, das zum Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft gehört, kann übertragen werden

1. auf Wirtschaftsgüter, die zum Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft gehören,
2. auf Wirtschaftsgüter, die zum Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft bei einer anderen Mitunternehmerschaft gehören.

<sup>2</sup>Der begünstigte Gewinn aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts, das zum Sonderbetriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft bei einer anderen Mitunternehmerschaft gehört, kann übertragen werden

1. auf Wirtschaftsgüter, die zu diesem Sonderbetriebsvermögen gehören,
2. auf Wirtschaftsgüter, die zum Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft bei einer weiteren Mitunternehmerschaft gehören, und
3. auf Wirtschaftsgüter, die zum Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft gehören.

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

## Rücklage bei Änderung der Unternehmensform

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

## Rücklage bei Betriebsveräußerung

(10) <sup>1</sup>Veräußert ein Steuerpflichtiger seinen Betrieb, zu dessen Betriebsvermögen eine Rücklage im Sinne des § 6b Abs. 3 EStG gehört, oder bildet er eine solche Rücklage anlässlich der Betriebsveräußerung, so kann er die Rücklage noch für die Zeit weiterführen, für die sie ohne Veräußerung des Betriebs zulässig gewesen wäre. <sup>2</sup>Voraussetzung hierfür ist, dass der Steuerpflichtige die Absicht erkennen lässt, mit den Vermögenswerten, die er bei der Veräußerung erlöst hat, einen Betrieb weiterzuführen, und dass er die bezeichneten Vermögenswerte sowie die Rücklage buch- und bestandsmäßig weiter nachweist. <sup>3</sup>Wegen der Übertragungsmöglichkeit > Absatz 7. <sup>4</sup>Wird eine Rücklage, die nicht anlässlich der Betriebsveräußerung gebildet worden ist, weitergeführt, so kann für den Veräußerungsgewinn der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG und **eine** Tarifiermäßigung **nach** § 34 EStG nur in Anspruch genommen werden, wenn die Rücklage keine stillen Reserven enthält, die bei der Veräußerung einer wesentlichen Grundlage des Betriebs aufgedeckt worden sind. <sup>5</sup>Liegen die Voraussetzungen für die Weiterführung der Rücklage nicht oder nicht mehr vor, ist sie Gewinn erhöhend aufzulösen. <sup>6</sup>Wird eine Rücklage allerdings im Rahmen einer Betriebsveräußerung aufgelöst, gehört der dabei entstehende Gewinn zum Veräußerungsgewinn. <sup>7</sup>Diese Grundsätze gelten bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils, bei der Auflösung einer Personengesellschaft und bei der Aufgabe eines Betriebs entsprechend.

## Wechsel der Gewinnermittlungsart

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

## R 41c. Sechsjahresfrist im Sinne des § 6b

### Abs. 4 Nr. 2 EStG<sup>1)</sup>

(1) <sup>1</sup>Zur Frage der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Anlagevermögen > R 32. <sup>2</sup>Wirtschaftsgüter, die sechs Jahre zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gehört haben, können in der Regel als Anlagevermögen angesehen werden, es sei denn, dass besondere Gründe vorhanden sind, die einer Zurechnung zum Anlagevermögen entgegenstehen. <sup>3</sup>Hat der Steuerpflichtige mehrere inländische Betriebsstätten oder Betriebe, deren Einkünfte zu verschiedenen Einkunftsarten gehören, so ist die Sechsjahresfrist auch dann gewahrt, wenn das veräußerte Wirtschaftsgut innerhalb der letzten sechs Jahre zum Betriebsvermögen verschiedener Betriebe oder Betriebsstätten des Steuerpflichtigen gehörte.

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

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

(4) Bei einem Wirtschaftsgut, das an Stelle eines infolge höherer Gewalt oder infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs aus dem Betriebsvermögen ausgeschiedenen Wirtschaftsguts angeschafft oder hergestellt worden ist (Ersatzwirtschaftsgut im Sinne von R 35 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2), ist die Sechsjahresfrist erfüllt, wenn das zwangsweise ausgeschiedene Wirtschaftsgut und das Ersatzwirtschaftsgut zusammen sechs Jahre zum Anlagevermögen des Steuerpflichtigen gehört haben.

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

## **Zu § 6c EStG**

### **R 41d. Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter bei der Ermittlung des Gewinns nach § 4 Abs. 3 EStG oder nach Durchschnittssätzen**

(1) <sup>1</sup>Für die Ermittlung des nach § 6c EStG begünstigten Gewinns gilt § 6b Abs. 2 EStG entsprechend. <sup>2</sup>Danach ist bei der Veräußerung eines nach § 6c EStG begünstigten Wirtschaftsguts ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt des Zufließens des Veräußerungspreises als Gewinn der Betrag begünstigt, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Aufwendungen für das veräußerte Wirtschaftsgut übersteigt, die bis zu seiner Veräußerung noch nicht als Betriebsausgaben abgesetzt worden sind. <sup>3</sup>Der Veräußerungspreis ist also in voller Höhe im Veräußerungszeitpunkt als Betriebseinnahme zu behandeln, auch wenn er nicht gleichzeitig zufließt. <sup>4</sup>Der (früher oder später) tatsächlich zufließende Veräußerungserlös bleibt außer Betracht, wird also nicht als Betriebseinnahme angesetzt. <sup>5</sup>Ein nach § 6c EStG i. V. m. § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG vorgenommener Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Investitionen ist als Betriebsausgabe zu behandeln. <sup>6</sup>Soweit der Steuerpflichtige im Jahr der Veräußerung keinen Abzug in Höhe des begünstigten Gewinns von den Anschaffungs- und Herstellungskosten der im Veräußerungsjahr durchgeführten begünstigten Neuinvestitionen und auch keinen Abzug von dem Betrag nach § 6b Abs. 5 EStG der im Vorjahr angeschafften oder hergestellten begünstigten Wirtschaftsgüter vornimmt, kann er im Jahr der Veräußerung eine fiktive Betriebsausgabe absetzen. <sup>7</sup>Diese Betriebsausgabe ist innerhalb des Zeitraums, in dem bei einem buchführenden Steuerpflichtigen eine nach § 6b Abs. 3 EStG gebildete Rücklage auf Neuinvestitionen übertragen werden kann (Übertragsfrist), durch fiktive Betriebseinnahmen in Höhe der Beträge auszugleichen, die nach § 6c EStG in Verbindung mit § 6b Abs. 3 EStG von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Investitionen abgezogen und als Betriebsausgabe behandelt werden. <sup>8</sup>In Höhe des am Ende der Übertragsfrist verbleibenden Betrags ist eine (sich in vollem Umfang Gewinn erhöhend auswirkende) Betriebseinnahme anzusetzen. (2) <sup>1</sup>Wird der Gewinn vom Finanzamt geschätzt, ist der Abzug nicht zulässig. <sup>2</sup>Wird der Gewinn des Steuerpflichtigen in einem Wirtschaftsjahr, das in den nach § 6b Abs. 3 EStG maßgebenden Zeitraum fällt, geschätzt, so ist ein Zuschlag in Höhe des ursprünglichen Abzugsbetrags vorzunehmen; § 6b Abs. 7 EStG ist zu beachten.

## **Zu § 6d EStG**

### **R 41e. Euroumrechnungsrücklage**

- unbesetzt -

## **Zu § 7 EStG**

### **R 42. Abnutzbare Wirtschaftsgüter**

#### **Allgemeines**

(1) AfA ist vorzunehmen für

1. bewegliche Wirtschaftsgüter (§ 7 Abs. 1 Sätze 1, 2, 4, 5 und 6 sowie Abs. 2 EStG),
2. immaterielle Wirtschaftsgüter (§ 7 Abs. 1 Sätze 1 bis 4 und 6 EStG),
3. >unbewegliche Wirtschaftsgüter, die keine Gebäude oder Gebäudeteile sind (§ 7 Abs. 1 Sätze 1, 2, 4 und 6 EStG), und
4. Gebäude und Gebäudeteile (§ 7 Abs. 1 Satz 4 und Abs. 4, 5 und 5a EStG),

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

#### **>Bewegliche Wirtschaftsgüter**

(2) <sup>1</sup>Bewegliche Wirtschaftsgüter können nur Sachen (§ 90 BGB), Tiere (§ 90a BGB) und Scheinbestandteile (§ 95 BGB) sein.

<sup>2</sup>Schiffe sind auch dann bewegliche Wirtschaftsgüter, wenn sie im Schiffsregister eingetragen sind.

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

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

1. die vom Steuerpflichtigen für seine eigenen Zwecke vorübergehend eingefügten Anlagen,

2. die vom Vermieter oder Verpächter zur Erfüllung besonderer Bedürfnisse des Mieters oder Pächters eingefügten Anlagen, deren Nutzungsdauer nicht länger als die Laufzeit des Vertragsverhältnisses ist.

### **>Gebäude und>Gebäudeteile**

- (5) <sup>1</sup>Für den Begriff des Gebäudes sind die Abgrenzungsmerkmale des Bewertungsrechts maßgebend. <sup>2</sup>Ein Gebäude ist ein Bauwerk auf eigenem oder fremdem Grund und Boden, das Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden, von einiger Beständigkeit und standfest ist.
- (6) Zu den selbständigen unbeweglichen Wirtschaftsgütern im Sinne des § 7 Abs. 5a EStG gehören insbesondere Mietereinbauten und -umbauten, die keine Scheinbestandteile oder Betriebsvorrichtungen sind, Ladeneinbauten und ähnliche Einbauten (>R 13 Abs. 3 Nr. 3) sowie sonstige selbständige Gebäudeteile im Sinne des >R 13 Abs. 3 Nr. 5.

### **R 42a. Wirtschaftsgebäude, Mietwohnneubauten und andere Gebäude**

#### **>Wohnzwecke**

- (1) <sup>1</sup>Ein Gebäude dient Wohnzwecken, wenn es dazu bestimmt und geeignet ist, Menschen auf Dauer Aufenthalt und Unterkunft zu ermöglichen. <sup>2</sup>Wohnzwecken dienen **auch** Wohnungen, die aus besonderen betrieblichen Gründen an Betriebsangehörige überlassen werden, z. B. Wohnungen für den Hausmeister, für das Fachpersonal, für Angehörige der Betriebsfeuerwehr und für andere Personen, auch wenn diese aus betrieblichen Gründen unmittelbar im Werksgelände ständig einsatzbereit sein müssen. <sup>3</sup>Gebäude dienen nicht Wohnzwecken, soweit sie zur vorübergehenden Beherbergung von Personen bestimmt sind, wie z. B. Ferienwohnungen sowie Gemeinschaftsunterkünfte, in denen einzelne Plätze z. B. für ausländische Flüchtlinge zur Verfügung gestellt werden.
- (2) Zu den Räumen, die Wohnzwecken dienen, gehören z. B.
1. die Wohn- und Schlafräume, Küchen und Nebenräume einer Wohnung,  
die zur räumlichen Ausstattung einer Wohnung gehörenden Räume, wie Bodenräume, Waschküchen, Kellerräume, Trockenräume, Speicherräume, Vorplätze, Bade- und Duschräume, Fahrrad- und Kinderwagenräume usw., gleichgültig, ob sie zur Benutzung durch den einzelnen oder zur gemeinsamen Benutzung durch alle Hausbewohner bestimmt sind, und
  3. die zu einem Wohngebäude gehörenden Garagen.
- (3) <sup>1</sup>Räume, die sowohl Wohnzwecken als auch gewerblichen oder beruflichen Zwecken dienen, sind, je nachdem, welchem Zweck sie überwiegend dienen, entweder ganz den Wohnzwecken oder ganz den gewerblichen oder beruflichen Zwecken dienenden Räumen zuzurechnen. <sup>2</sup>Das häusliche Arbeitszimmer des Mieters ist zur Vereinfachung den Wohnzwecken dienenden Räumen zuzurechnen.

#### **>Bauantrag**

- (4) <sup>1</sup>Unter Bauantrag ist das Schreiben zu verstehen, mit dem die landesrechtlich vorgesehene Genehmigung für den beabsichtigten Bau angestrebt wird. <sup>2</sup>Zeitpunkt der Beantragung einer Baugenehmigung ist der Zeitpunkt, zu dem der Bauantrag bei der nach Landesrecht zuständigen Behörde gestellt wird; maßgebend ist regelmäßig der Eingangsstempel dieser Behörde. <sup>3</sup>Das gilt auch dann, wenn die Bauplanung nach Beantragung der Baugenehmigung geändert wird, ohne dass ein neuer Bauantrag erforderlich ist. <sup>4</sup>Ist ein Bauantrag abgelehnt worden und die Baugenehmigung erst auf Grund eines neuen Antrags erteilt worden, so ist Zeitpunkt der Antragstellung der Eingang des neuen Bauantrags bei der zuständigen Behörde. <sup>5</sup>Bei baugenehmigungsfreien Bauvorhaben, für die Bauunterlagen einzureichen sind, ist der Zeitpunkt maßgebend, zu dem die Bauunterlagen eingereicht werden. <sup>6</sup>Bei baugenehmigungsfreien Bauvorhaben, für die keine Bauunterlagen einzureichen sind, tritt an die Stelle des Bauantrags der Beginn der Herstellung.
- (5) <sup>1</sup>Die degressive AfA nach § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1, Nr. 2 und Nr. 3 Buchstabe a EStG ist in den Fällen der Herstellung eines Gebäudes nur zulässig, wenn der Bauantrag vor dem 1.1.1994 bzw. 1.1.1995 bzw. 1.1.1996 gestellt worden ist. <sup>2</sup>In diesen Fällen ist es unerheblich, wer den Bauantrag gestellt hat. <sup>3</sup>Ist der Bauantrag für ein Gebäude vor dem maßgeblichen Zeitpunkt gestellt worden, kann der Erwerber eines unbebauten Grundstücks oder eines teilfertigen Gebäudes, der das Gebäude auf Grund des gestellten Bauantrags fertig stellt, die degressive AfA deshalb auch dann vornehmen, wenn er das unbebaute Grundstück oder das teilfertige Gebäude nach dem maßgeblichen Zeitpunkt erworben hat. <sup>4</sup>Das gilt auch, wenn der Bauantrag vor dem maßgeblichen Zeitpunkt von einer Personengesellschaft oder einer Gemeinschaft gestellt worden ist und nach dem maßgeblichen Zeitpunkt, aber bevor das Gebäude fertig gestellt ist, weitere Personen der Gesellschaft oder Gemeinschaft beitreten.

#### **>Obligatorischer Vertrag**

- (6) Ein obligatorischer Vertrag über den Erwerb eines Grundstücks (Kaufvertrag oder Kaufanwartschaftsvertrag) ist zu dem Zeitpunkt

rechtswirksam abgeschlossen, zu dem er notariell beurkundet ist.

### **R 43. Bemessungsgrundlage für die AfA**

#### **Entgeltlicher Erwerb und Herstellung**

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

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

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

#### **Unentgeltlicher Erwerb**

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

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

(4) <sup>1</sup>Ist dem Steuerpflichtigen im Jahr der Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts für dieses Wirtschaftsgut ein Zuschuss bewilligt worden, den er nach R 34 erfolgsneutral behandelt, oder hat er einen Abzug nach § 6b Abs. 1 oder 3 EStG oder nach R 35 vorgenommen, so ist die AfA von den um den Zuschuss oder Abzugsbetrag geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bemessen. <sup>2</sup>Ist dem Steuerpflichtigen der Zuschuss in einem auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahr bewilligt worden oder hat er den Abzug zulässigerweise in einem auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts folgenden Wirtschaftsjahr vorgenommen, so bemisst sich die weitere AfA in den Fällen des § 7 Abs. 4 Satz 1 und Abs. 5 EStG ebenfalls nach den um den Zuschuss- oder Abzugsbetrag geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, in allen anderen Fällen nach dem um den Zuschuss- oder Abzugsbetrag geminderten Buchwert oder Restwert des Wirtschaftsguts.

#### **>Nachträgliche Herstellungskosten**

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

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

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

- a) ein Gebäude nach vorhergehender Nutzung zu eigenen Wohnzwecken oder zu fremden Wohnzwecken auf Grund unentgeltlicher Überlassung zur Erzielung von Einkünften im Sinne des § 21 EStG oder
1. b) ein bewegliches Wirtschaftsgut nach einer Nutzung außerhalb der Einkunftsarten zur Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 EStG

verwendet wird oder



2. ein Wirtschaftsgut nach vorhergehender Gewinnermittlung durch Schätzung oder nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG) bilanziert wird.

## R 44. Höhe der AfA

### Beginn der AfA

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

### AfA im Jahr der Anschaffung oder Herstellung

(2) <sup>1</sup>Bei Wirtschaftsgütern, die im Laufe eines Jahres angeschafft oder hergestellt werden, kann für das Jahr der Anschaffung oder Herstellung grundsätzlich nur der>Teil des auf ein Jahr entfallenden AfA-Betrags abgesetzt werden, der dem Zeitraum zwischen der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts und dem Ende des Jahres entspricht ; **dies gilt nicht für die degressive AfA nach § 7 Abs. 5 EStG.** <sup>2</sup>Der Zeitraum vermindert sich um den Teil des Jahres, in dem das Wirtschaftsgut nicht zur Erzielung von Einkünften verwendet wird. <sup>3</sup>Bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ist es jedoch aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden, wenn für die in der ersten Hälfte eines Wirtschaftsjahrs angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter der für das gesamte Wirtschaftsjahr in Betracht kommende AfA-Betrag und für die in der zweiten Hälfte des Wirtschaftsjahrs angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter die Hälfte des für das gesamte Wirtschaftsjahr in Betracht kommenden AfA-Betrags abgesetzt wird. <sup>4</sup>Diese Vereinfachungsregelung ist bei beweglichen Wirtschaftsgütern, die im Laufe eines Rumpfwirtschaftsjahrs angeschafft oder hergestellt werden, entsprechend anzuwenden. <sup>5</sup>Dabei kommt als AfA-Betrag für das gesamte Rumpfwirtschaftsjahr nur der Teil des auf ein volles Wirtschaftsjahr entfallenden AfA-Betrags in Betracht, der dem Anteil des Rumpfwirtschaftsjahrs an einem vollen Wirtschaftsjahr entspricht. <sup>6</sup>Bei Wirtschaftsgütern, die im Laufe eines Wirtschaftsjahrs oder Rumpfwirtschaftsjahrs in das Betriebsvermögen eingelegt werden, gilt Satz 1 entsprechend; die Sätze 3 bis 5 sind entsprechend anzuwenden, wenn bei den Wirtschaftsgütern vor der Einlage eine AfA nicht zulässig war.

### Bemessung der AfA nach der>Nutzungsdauer

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

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

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

### Wahl der AfA-Methode

(5) <sup>1</sup>Bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens kann der Steuerpflichtige die AfA entweder in gleichen Jahresbeträgen (§ 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG) oder in fallenden Jahresbeträgen (§ 7 Abs. 2 EStG) bemessen. <sup>2</sup>AfA nach Maßgabe der Leistung (§ 7 Abs. 1 Satz 5 EStG) kann bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens vorgenommen werden, deren Leistung in der Regel erheblich schwankt und deren Verschleiß dementsprechend wesentliche Unterschiede aufweist.

<sup>3</sup>Voraussetzung für AfA nach Maßgabe der Leistung ist, dass der auf das einzelne Wirtschaftsjahr entfallende Umfang der Leistung nachgewiesen wird. <sup>4</sup>Der Nachweis kann z. B. bei einer Spezialmaschine durch ein die Anzahl der Arbeitsvorgänge registrierendes Zählwerk oder bei einem Kraftfahrzeug durch den Kilometerzähler geführt werden.

(6) <sup>1</sup>Die degressive AfA nach § 7 Abs. 5 EStG ist nur mit den in dieser Vorschrift vorgeschriebenen Staffelsätzen zulässig. <sup>2</sup>Besteht ein Gebäude aus sonstigen selbständigen Gebäudeteilen (>R 13 Abs. 3 Nr. 5), sind für die einzelnen Gebäudeteile unterschiedliche AfA-Methoden und AfA-Sätze zulässig.

(7) Ist ein Wirtschaftsgut mehreren Beteiligten (Gesamthands- oder Bruchteilseigentum) zuzurechnen, so können sie ein Wahlrecht zur Bemessung der AfA nur einheitlich ausüben.

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

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

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

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

#### **Ende der AfA**

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

#### **>Unterlassene oder überhöhte AfA**

(10) Unterlassene oder überhöhte AfA ist grundsätzlich in der Weise zu korrigieren, dass die noch nicht abgesetzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Buchwert) des Wirtschaftsguts, in den Fällen des § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes, nach der bisher angewandten Absetzungsmethode verteilt werden.

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

(11) <sup>1</sup>Bei nachträglichen Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter, die nach § 7 Abs. 1 oder Abs. 2 oder Abs. 4 Satz 2 EStG abgeschrieben werden, ist die Restnutzungsdauer unter Berücksichtigung des Zustands des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt der Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten neu zu schätzen (>Beispiele 1 bis 3). <sup>2</sup>In den Fällen des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG ist es aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden, wenn die weitere AfA nach dem bisher angewandten Vmhundertsatz bemessen wird. <sup>3</sup>Bei der Bemessung der AfA für das Jahr der Entstehung von nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten sind diese so zu berücksichtigen, als wären sie zu Beginn des Jahres aufgewendet worden. <sup>4</sup>Ist durch die nachträglichen Herstellungsarbeiten ein anderes Wirtschaftsgut entstanden (>R 43 Abs. 5), so ist die weitere AfA nach § 7 Abs. 1 oder Abs. 2 oder Abs. 4 Satz 2 EStG und der voraussichtlichen Nutzungsdauer des anderen Wirtschaftsguts oder nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG zu bemessen. <sup>5</sup>Die degressive AfA nach § 7 Abs. 5 EStG ist nur zulässig, wenn das andere Wirtschaftsgut ein Neubau ist.

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

(12) <sup>1</sup>Nach einer Einlage, Entnahme oder Nutzungsänderung eines Wirtschaftsguts oder nach Übergang zur Buchführung (>R 43 Abs. 6) ist die weitere AfA wie folgt vorzunehmen:

1. Hat sich die AfA-Bemessungsgrundlage für das Wirtschaftsgut geändert (>R 43 Abs. 6 Sätze 1 **bis 4**), ist die weitere AfA nach § 7 Abs. 1 oder Abs. 2 oder Abs. 4 Satz 2 EStG und der tatsächlichen künftigen Nutzungsdauer oder nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG zu bemessen.

<sup>1</sup>Bleiben die Anschaffungs- und Herstellungskosten des Wirtschaftsguts als Bemessungsgrundlage der AfA maßgebend (>R 43 Abs. 6 Satz 5), so ist die weitere AfA grundsätzlich nach dem ursprünglich angewandten Absetzungsverfahren zu bemessen.

<sup>2</sup>Die AfA kann nur noch bis zu dem Betrag abgezogen werden, der von der Bemessungsgrundlage nach Abzug von AfA, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen verbleibt (>AfA-Volumen). <sup>3</sup>Ist für das Wirtschaftsgut noch nie AfA vorgenommen

2. worden, so ist die AfA nach § 7 Abs. 1 oder Abs. 2 oder Abs. 4 Satz 2 EStG und der tatsächlichen gesamten Nutzungsdauer oder nach § 7 Abs. 4 Satz 1 oder Abs. 5 EStG zu bemessen. <sup>4</sup>Nach dem Übergang zur Buchführung oder zur Einkünfterzielung kann die AfA nur noch bis zu dem Betrag abgezogen werden, der von der Bemessungsgrundlage nach Abzug der Beträge verbleibt, die entsprechend der gewählten AfA-Methode auf den Zeitraum vor dem Übergang entfallen (>Beispiel 4).

<sup>2</sup>Besteht ein Gebäude aus mehreren selbständigen Gebäudeteilen und wird der Nutzungsumfang eines Gebäudeteils infolge einer Nutzungsänderung des Gebäudes ausgedehnt, so bemisst sich die weitere AfA von der neuen Bemessungsgrundlage insoweit nach § 7 Abs. 4 EStG. <sup>3</sup>Das Wahlrecht nach Satz 1 Nr. 2 Sätze 3 und 4 bleibt unberührt (>Beispiel 5).

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

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

#### **R 44a. Absetzung für Substanzverringerung**

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

#### **Zu § 7a EStG**

#### **R 45. Gemeinsame Vorschriften für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen**

##### **Allgemeines**

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

##### **Begünstigungszeitraum**

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

##### **Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Begünstigungszeitraum**

(3) <sup>1</sup>Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne des § 7a Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG sind im Jahr ihrer Entstehung so zu berücksichtigen, als wären sie zu Beginn des Jahres aufgewendet worden (>Beispiel 1). <sup>2</sup>§ 7a Abs. 1 EStG ist nicht anzuwenden, wenn nachträgliche Herstellungskosten selbständig abgeschrieben werden, z. B. nach den §§ 7h oder 7i EStG oder nach § 4 Abs. 3 FördG, oder wenn nachträgliche Herstellungsarbeiten so umfassend sind, dass hierdurch ein anderes Wirtschaftsgut entsteht (>R 43 Abs. 5).

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

(4) <sup>1</sup>Nachträgliche Minderungen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne des § 7a Abs. 1 Satz 3 EStG sind im Jahr der Minderung so zu berücksichtigen, als wäre die Minderung zu Beginn des Jahres eingetreten. <sup>2</sup>Zuschüsse mindern die Bemessungsgrundlage im Jahr der Bewilligung des Zuschusses (>Beispiel 2). <sup>3</sup>Wird ein Zuschuss zurückgezahlt, so ist der Rückforderungsbetrag im Jahr des Entstehens der Rückforderungsverpflichtung der bisherigen Bemessungsgrundlage für die AfA, für die erhöhten Absetzungen und für die Sonderabschreibungen hinzuzurechnen und so zu berücksichtigen, als wäre der Betrag zu Beginn des Jahres zurückgefordert worden (>Beispiel 3). <sup>4</sup>Die Sätze 2 und 3 gelten sowohl bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich als auch bei Ermittlung der Einkünfte durch Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben und der Einnahmen über die Werbungskosten.

##### **Anzahlungen auf Anschaffungskosten**

(5) <sup>1</sup>>Anzahlungen auf Anschaffungskosten sind Zahlungen, die nach dem rechtswirksamen Abschluss des obligatorischen Vertrags (>R 42a Abs. 6) und vor der Lieferung eines Wirtschaftsguts auf die endgültigen Anschaffungskosten geleistet werden, soweit sie diese nicht übersteigen. <sup>2</sup>Ohne Bedeutung ist, ob die Zahlungen verzinst werden oder zu einer Kaufpreisminderung führen. <sup>3</sup>Anzahlungen auf die Anschaffungskosten eines bebauten Grundstücks sind jeweils nach dem voraussichtlichen Verhältnis der Verkehrswerte oder Teilwerte auf den Grund und Boden und das Gebäude aufzuteilen. <sup>4</sup>Keine Anzahlungen sind>willkürlich geleistete Zahlungen. <sup>5</sup>Zahlungen können auch dann willkürlich sein, wenn sie vertraglich vereinbart sind. <sup>6</sup>Eine Zahlung gilt nicht als willkürlich, wenn das Wirtschaftsgut spätestens im folgenden Jahr geliefert wird. <sup>7</sup>Bei Erwerb eines Gebäudes ist die Willkürlichkeit von Zahlungen auch nicht anzunehmen, soweit im Jahr der Zahlung und im folgenden Kalenderjahr voraussichtlich eine Gegenleistung erbracht wird, die die Anforderung eines Teilbetrags nach § 3 Abs. 2 MaBV rechtfertigen würde. <sup>8</sup>Über die Teilbeträge nach § 3 Abs. 2 MaBV hinausgehende Zahlungen sind auch dann willkürlich, wenn der Bauträger Sicherheit nach § 7 MaBV geleistet hat. <sup>9</sup>Soweit die Zahlungen willkürlich sind, sind sie in dem Jahr als Anzahlung zu berücksichtigen, das dem Jahr vorausgeht, in dem die Anforderung eines entsprechenden Teilbetrags nach § 3 Abs. 2 MaBV voraussichtlich gerechtfertigt wäre. <sup>10</sup>Keine Anzahlungen sind auch Zahlungen auf ein Treuhand- oder Notaranderkonto sowie Zahlungen, die im Interesse des Steuerpflichtigen einem Konto gutgeschrieben werden, über das der Zahlungsempfänger nicht frei verfügen kann. <sup>11</sup>Keine Anzahlungen sind deshalb Zahlungen, die der Steuerpflichtige unter der Bedingung geleistet hat, dass das Konto des Zahlungsempfängers zugunsten des Steuerpflichtigen gesperrt ist. <sup>12</sup>Die Anerkennung einer Zahlung als Anzahlung wird jedoch nicht ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige bedingungslos gezahlt und der Zahlungsempfänger über den Zahlungsbetrag verfügt hat, indem er seine Kaufpreisforderung abgetreten oder das Konto verpfändet hat, z. B. um eine Bankbürgschaft zugunsten des Steuerpflichtigen zu erhalten. <sup>13</sup>Dabei ist es ohne Bedeutung, ob die Abtretung oder Verpfändung vor oder nach dem Zeitpunkt der Zahlung wirksam geworden ist.

#### Teilerstellungskosten

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

#### Kumulationsverbot

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

#### Verlustklausel

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

#### AfA bei Gebäuden nach Ablauf des Begünstigungszeitraums

(9) <sup>1</sup>Bei Gebäuden, für die Sonderabschreibungen nach § 58 Abs. 1 EStG, nach § 3 ZRFG, nach den §§ 3 und 4 FördG oder nach § 76 EStDV **a. F.** oder erhöhte Absetzungen nach § 14 Abs. 1 oder § 14a Abs. 4 oder § 14d Abs. 1 Nr. 2 oder § 15 Abs. 2 Satz 2 BerlinFG oder nach § 14a BerlinFG 1976 in der Fassung der Bekanntmachung vom 18.2.1976 (BGBl. I S. 353, BStBl I S. 102) und den vorherigen Fassungen dieser Vorschrift vorgenommen worden sind, ist die lineare AfA in Anlehnung an § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG nach einem um den Begünstigungszeitraum verminderten Abschreibungszeitraum von 25 Jahren, **33 Jahren**, 40 Jahren oder 50 Jahren zu bemessen (>Beispiel 4). <sup>2</sup>In den Fällen des § 76 EStDV **a. F.** ist die Restwertabschreibung höchstens nach dem um den Begünstigungszeitraum verminderten Abschreibungszeitraum von 30 Jahren (§ 76 Abs. 4 Satz 3 EStDV **a. F.**) zu bemessen. <sup>3</sup>Die Regelung nach Satz 1 gilt nicht, wenn der Restwert nach Ablauf eines Begünstigungszeitraums den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes oder dem an deren Stelle tretenden Wert hinzuzurechnen ist (z. B. § 7b Abs. 2 Satz 3, § 7c Abs. 5 Satz 1 EStG, § 82a Abs. 1 Satz 2 EStDV) oder nach einem festen Vornhundertsatz abzuschreiben ist (z. B. § 7b Abs. 1 Satz 2 EStG).

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

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

**R 46. bis R 75.**

- unbesetzt -

### **Zu § 7c EStG**

#### **R 76. Erhöhte Absetzungen für Baumaßnahmen an Gebäuden zur Schaffung neuer Mietwohnungen**

- unbesetzt -

### **Zu § 7d EStG**

#### **R 77. Weitergeltung der Anordnungen zu § 7d EStG**

R 77 EStR 1993 ist weiter anzuwenden.

### **Zu § 7e EStG**

**R 78. bis R 81.**

- unbesetzt -

### **Zu § 7f EStG**

#### **R 82. Weitergeltung der Anordnungen zu § 7f EStG**

**R 82 EStR 1999 ist weiter anzuwenden.**

### **Zu § 7g EStG**

#### **R 82a. Ansparabschreibungen**

- unbesetzt -

#### **R 83. Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe**

##### **Betriebsvermögen und Einheitswert**

(1) <sup>1</sup>Zur Ermittlung des Betriebsvermögens (>R 13) des Gewerbebetriebs oder des der selbständigen Arbeit dienenden Betriebs sind alle in der Steuerbilanz ausgewiesenen Positionen mit ihren Steuerbilanzwerten zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Das gilt auch für Grundstücke.

(2) <sup>1</sup>Wird für einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft ein zweiter Einheitswert festgestellt, der auch den auf das Ausland entfallenden Teil des Betriebs umfasst (§ 19 Abs. 2 Satz 1 BewG), so ist dieser Einheitswert maßgebend. <sup>2</sup>Einheitswert im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts ist der Einheitswert, der auf den letzten Feststellungszeitpunkt (Hauptfeststellungs-, Fortschreibungs- oder Nachfeststellungszeitpunkt) vor der Anschaffung oder Herstellung festzustellen war. <sup>3</sup>Wird ein Wirtschaftsgut vor dem Zeitpunkt angeschafft oder hergestellt, zu dem erstmals ein Einheitswert festzustellen ist (§ 23 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. Abs. 2 Satz 2 BewG), so ist der Einheitswert maßgebend, der auf den der Anschaffung oder Herstellung folgenden Feststellungszeitpunkt festgestellt wird.

(3) <sup>1</sup>Ist ein Steuerpflichtiger Inhaber mehrerer Betriebe, so ist für jeden Betrieb gesondert zu prüfen, ob die Grenzen des § 7g Abs. 2 Nr. 1 EStG überschritten werden. <sup>2</sup>Bei Personengesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind,

sind das Betriebsvermögen bzw. der Einheitswert der Personengesellschaft maßgebend.<sup>3</sup> Das gilt auch, wenn die Sonderabschreibungen bei Wirtschaftsgütern in Anspruch genommen werden, die zum Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers der Personengesellschaft gehören.<sup>4</sup> Im Fall der Organschaft ist für Organträger und Organgesellschaft, im Fall der Betriebsaufspaltung ist für das Besitzunternehmen und das Betriebsunternehmen jeweils gesondert zu entscheiden, ob die nach § 7g Abs. 2 Nr. 1 EStG maßgebenden Höchstgrenzen überschritten sind.

(4) <sup>1</sup>Stellt sich bei einem Gewerbebetrieb oder einem der selbständigen Arbeit dienenden Betrieb nachträglich heraus, dass das Betriebsvermögen 400.000 DM (**ab VZ 2002 204.517 Euro**) überschreitet, kommt eine rückwirkende Versagung der Sonderabschreibungen durch Änderung des Steuerbescheids unter den Voraussetzungen der §§ 164, 165 und 172 ff. AO in Betracht. <sup>2</sup>Stellt sich bei einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nachträglich durch eine geänderte Feststellung des Einheitswerts heraus, dass der Einheitswert 240.000 DM (**ab VZ 2002 122.710 Euro**) überschreitet, sind die Sonderabschreibungen durch Änderung des Steuerbescheids nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO rückwirkend zu versagen.

#### Neue Wirtschaftsgüter

(5) <sup>1</sup>Ein Wirtschaftsgut ist für den Steuerpflichtigen ein neues Wirtschaftsgut, wenn er es im ungebrauchten Zustand erworben hat und beim Hersteller die Voraussetzungen vorliegen, die für Annahme eines neuen Wirtschaftsguts bei der Selbstherstellung erforderlich sind (fabrikneu). <sup>2</sup>Ein Wirtschaftsgut, das der Steuerpflichtige selbst hergestellt hat, ist stets als neu anzusehen, wenn der Teilwert der bei der Herstellung verwendeten gebrauchten Wirtschaftsgüter 10 % des Teilwerts des hergestellten Wirtschaftsguts nicht übersteigt oder bei der Herstellung eine neue Idee verwirklicht wird. <sup>3</sup>Neuwertige Bauteile gelten nicht als gebrauchte Wirtschaftsgüter im Sinne der in Satz 2 genannten 10-%-Regelung, wenn sie vom Hersteller neben gleichartigen neuen Bauteilen in einem Produktionsprozess wiederverwendet werden und der Verkaufspreis des hergestellten Wirtschaftsguts unabhängig vom Anteil der zur Herstellung verwendeten neuen und neuwertigen Bauteile ist. <sup>4</sup>Neuwertig sind gebrauchte Bauteile, die dem Standard neuer Bauteile entsprechen oder verschleißfrei sind, und die nach Fertigstellung des Wirtschaftsguts nicht von neuen Bauteilen unterschieden werden können. <sup>5</sup>Ein Wirtschaftsgut ist für den Erwerber neu, wenn es der Veräußerer im neuen Zustand zum Zweck der Veräußerung angeschafft oder hergestellt und bis zur Veräußerung nicht genutzt hat. <sup>6</sup>**Hat das ungebrauchte Wirtschaftsgut beim Veräußerer zum Anlagevermögen gehört, ist es für den Erwerber nur dann neu, wenn der Veräußerer Abschreibungen wegen R 44 Abs. 1 noch nicht in Anspruch nehmen konnte.** <sup>7</sup>Die Erprobung durch den Hersteller zur Prüfung der Funktionsfähigkeit des Wirtschaftsguts ist unschädlich, wenn sie über das notwendige Maß nicht hinausgeht. <sup>8</sup>Bei Erwerb eines Kraftfahrzeugs ist die Zulassung auf den Namen des Veräußerers oder die Überführung des Kraftfahrzeugs zu einem neuen Standort alleine unschädlich.

#### Verbleibensvoraussetzung

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

#### Umfang der betrieblichen Nutzung

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

#### Bemessungsgrundlage für die degressive AfA

(8) Ist neben den Sonderabschreibungen die degressive AfA nach § 7 Abs. 2 EStG in Anspruch genommen worden, so mindern die Sonderabschreibungen und die degressive AfA den jeweiligen Buchwert des Wirtschaftsguts und damit die Bemessungsgrundlage für die degressive AfA in den darauf folgenden Jahren des Begünstigungszeitraums.

**R 83a. Erhöhte Absetzungen nach § 7h EStG  
von Aufwendungen für bestimmte Maßnahmen  
an Gebäuden in Sanierungsgebieten und  
städtebaulichen Entwicklungsbereichen**

(1) Den Miteigentümern eines Gebäudes stehen erhöhte Absetzungen nach § 7h EStG grundsätzlich im Verhältnis ihrer Eigentumsanteile zu; auf R 164 wird hingewiesen.

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

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

(4) <sup>1</sup>Die zuständige Gemeindebehörde hat zu prüfen,

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

<sup>2</sup>Die Bescheinigung unterliegt weder in rechtlicher noch in tatsächlicher Hinsicht der Nachprüfung durch die Finanzbehörden. <sup>3</sup>Es handelt sich hierbei um einen Verwaltungsakt in Form eines Grundlagenbescheides, an den die Finanzbehörden im Rahmen des gesetzlich vorgegebenen Umfangs gebunden sind (§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO). <sup>4</sup>Ist jedoch offensichtlich, dass die Bescheinigung für Maßnahmen erteilt worden ist, bei denen die Voraussetzungen nicht vorliegen, hat die Finanzbehörde ein Remonstrationsrecht, d. h. sie kann die Gemeindebehörde zur Überprüfung veranlassen sowie um Rücknahme oder Änderung der Bescheinigung nach Maßgabe des § 48 Abs. 1 VwVfG bitten. <sup>5</sup>Die Gemeindebehörde ist verpflichtet, dem Finanzamt die Rücknahme oder Änderung der Bescheinigung mitzuteilen (§ 4 Mitteilungsverordnung).

(5) Die Finanzbehörden haben zu prüfen,

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

(6) <sup>1</sup>Eine begünstigte Maßnahme im Sinne des § 7h Abs. 1 Satz 1 EStG liegt auch vor, wenn die Modernisierungs- und Instandhaltungsmaßnahmen auf Grund einer konkreten vertraglichen Vereinbarung zwischen Eigentümer und Gemeinde durchgeführt werden.

<sup>2</sup>Die Prüfungs- und Bescheinigungspflicht im Sinne des Abs. 4 besteht auch in diesen Fällen. <sup>3</sup>Baumaßnahmen, die ohne konkrete vertragliche Vereinbarung auf freiwilliger Grundlage durchgeführt werden, sind von dem Begünstigungstatbestand des § 7h Abs. 1 Satz 1 EStG nicht erfasst.

**Zu § 7i EStG**

**R 83b. Erhöhte Absetzungen nach § 7i EStG  
von Aufwendungen für bestimmte Baumaßnahmen an Baudenkmalen**

(1) R 83a Abs. 1 bis 3 gilt entsprechend.

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

1. ob das Gebäude oder der Gebäudeteil nach den landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist,
2. ob die Baumaßnahmen nach Art und Umfang

- a) zur Erhaltung des Gebäudes oder Gebäudeteils als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung,
- b) bei einem Gebäude, das Teil einer geschützten Gesamtanlage oder Gebäudegruppe ist, zur Erhaltung des schützenswerten äußeren Erscheinungsbildes der Gesamtanlage oder Gebäudegruppe

erforderlich waren,

- 3. ob die Arbeiten vor Beginn und bei Planungsänderungen vor Beginn der geänderten Vorhaben mit der Bescheinigungsbehörde abgestimmt waren,
- 4. in welcher Höhe Aufwendungen, die die vorstehenden Voraussetzungen erfüllen, angefallen sind,
- 5. ob und in welcher Höhe Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln durch eine der für den Denkmalschutz oder Denkmalpflege zuständigen Behörden bewilligt worden sind oder nach Ausstellung der Bescheinigung bewilligt werden (Änderung der Bescheinigung).

<sup>2</sup>R 83a Abs. 4 Satz 2 bis 5 gilt entsprechend.

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

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

<sup>2</sup>Fällt die Eigenschaft als Baudenkmal innerhalb des Begünstigungszeitraums weg, so können die erhöhten Absetzungen nicht weiter in Anspruch genommen werden.

#### Zu § 7k EStG

#### R 83c. Erhöhte Absetzungen für Wohnungen mit Sozialbindung

- unbesetzt -

#### Zu § 9 EStG

#### R 84.

- unbesetzt -

#### Zu § 9a EStG

#### R 85. Pauschbeträge für Werbungskosten

- (1) <sup>1</sup>Der in § 9a Satz 1 Nr. 2 EStG bezeichnete Pauschbetrag von 200 DM (**ab VZ 2002 102 Euro**) steht den Ehegatten im Fall ihrer Zusammenveranlagung gemeinsam zu. <sup>2</sup>Die Ehegatten können daher in diesem Fall entweder nur den Pauschbetrag von 200 DM (**ab VZ 2002 102 Euro**) oder nachgewiesene höhere Werbungskosten geltend machen. <sup>3</sup>Es ist nicht zulässig, dass einer der Ehegatten den halben Pauschbetrag und der andere Ehegatte Werbungskosten in nachgewiesener Höhe abzieht. <sup>4</sup>Der Pauschbetrag kann auch dann voll in Anspruch genommen werden, wenn nur einer der Ehegatten Einnahmen aus Kapitalvermögen bezogen hat. <sup>5</sup>Haben beide Ehegatten Einnahmen aus Kapitalvermögen und sind die Einkünfte jedes Ehegatten gesondert zu ermitteln, z. B. für Zwecke des § 24a EStG, können die Ehegatten den ihnen zustehenden Pauschbetrag beliebig unter sich aufteilen. <sup>6</sup>Für jeden Ehegatten darf jedoch höchstens ein Teilbetrag in Höhe seiner Einnahmen berücksichtigt werden.
- (2) Die Pauschbeträge für Werbungskosten sind nicht zu ermäßigen, wenn die unbeschränkte Steuerpflicht lediglich während eines Teils des Kalenderjahrs bestanden hat.



## **Zu § 9b EStG**

### **R 86. Auswirkungen der Umsatzsteuer auf die Einkommensteuer**

#### **Allgemeines**

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

#### **Vereinfachungsregelung**

(2) <sup>1</sup>Die Vereinfachungsregelung des § 9b Abs. 1 Satz 2 EStG bezieht sich jeweils auf den umsatzsteuerrechtlich nicht abziehbaren Teil des Vorsteuerbetrags **eines** Wirtschaftsguts. <sup>2</sup>Bei mehreren gleichartigen Wirtschaftsgütern, die im Stück gehandelt werden, kommt die 500-DM-Grenze (**ab VZ 2002 260-Euro-Grenze**) jeweils für den auf **ein** Stück entfallenden nicht abziehbaren Teil des Vorsteuerbetrags in Betracht. <sup>3</sup>Bei Wirtschaftsgütern, die nicht im Stück, sondern mengenmäßig gehandelt werden, z. B. Flüssigkeiten oder Schüttgüter, ist als ein Wirtschaftsgut die jeweilige handelsübliche Rechnungseinheit wie Liter, Hektoliter, Tonne usw. anzunehmen. <sup>4</sup>§ 9b Abs. 1 Satz 2 EStG setzt voraus, dass ein Vorsteuerbetrag umsatzsteuerrechtlich zum Teil abziehbar und zum Teil nicht abziehbar ist; die Vereinfachungsregelung gilt deshalb nicht für ein Wirtschaftsgut, bei dem der Vorsteuerbetrag umsatzsteuerrechtlich in voller Höhe nicht abziehbar ist.

(3) <sup>1</sup>Für die Anwendung des § 9b Abs. 1 Satz 2 EStG ist die umsatzsteuerrechtlich vorgenommene Aufteilung eines Vorsteuerbetrags in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil maßgebend. <sup>2</sup>Wird die umsatzsteuerrechtliche Aufteilung mit Wirkung für die Vergangenheit **geändert**, so muss auch die Zurechnung des nicht abziehbaren Teils eines Vorsteuerbetrags zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des zugehörigen Wirtschaftsguts entsprechend berichtigt werden. <sup>3</sup>Es ist jedoch zur Vereinfachung nicht zu beanstanden, wenn in diesem Fall die sich durch die Änderung der Aufteilung der Vorsteuerbeträge ergebenden Mehr- oder Minderbeträge an nicht abziehbarer Vorsteuer sofort als Ertrag oder Aufwand verrechnet und die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der zugehörigen Wirtschaftsgüter nicht mehr berichtigt werden, sofern die Änderung der Aufteilung der Vorsteuerbeträge nur zu einer Erhöhung oder Verminderung der nicht abziehbaren Vorsteuerbeträge um nicht mehr als 25 % führt und der auf ein Wirtschaftsgut entfallende Mehr- oder Minderbetrag an nicht abziehbarer Vorsteuer nicht mehr als 500 DM (**ab VZ 2002 260 Euro**) beträgt.

#### **Wertgrenzen**

(4) <sup>1</sup>Für die Frage, ob bei den **geringwertigen Anlagegütern** im Sinne des § 6 Abs. 2 EStG die Grenze von 800 DM (**ab VZ 2002 410 Euro**) überschritten ist, ist stets von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich eines darin enthaltenen Vorsteuerbetrags, also von dem reinen Warenpreis ohne Vorsteuer (Nettowert), auszugehen. <sup>2</sup>Ob der Vorsteuerbetrag umsatzsteuerrechtlich abziehbar ist, spielt in diesem Fall keine Rolle. <sup>3</sup>Dagegen sind für die Bemessung der Freigrenze für Geschenke von 75 DM (**ab VZ 2002 40 Euro**) nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einschließlich eines umsatzsteuerrechtlich nicht abziehbaren Vorsteuerbetrags maßgebend; dabei bleibt § 15 Abs. 1a Nr. 1 UStG unberücksichtigt.

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

(5) <sup>1</sup>Die nach **§ 15 Abs. 1a Nr. 1 UStG nicht abziehbaren Vorsteuerbeträge** unterliegen dem Abzugsverbot des § 12 Nr. 3 EStG. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt für die nicht abziehbaren Vorsteuerbeträge auf Aufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG (>§ 15 Abs. 1a Nr. 2 UStG). <sup>3</sup>§ 9b EStG findet insoweit keine Anwendung. <sup>4</sup>Die nach **§ 15 Abs. 1b UStG nicht abziehbaren Vorsteuerbeträge** gehören nach § 9b Abs. 1 EStG zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Fahrzeugs bzw. zu den Aufwendungen, die mit dem Betrieb oder der Anmietung des Fahrzeugs im Zusammenhang stehen. <sup>5</sup>Die 3-vom-Hundert-Umsatzgrenze nach § 9b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG ist ihrem Wesen nach nicht auf einen Vorsteuerbetrag anwendbar, der nach § 15 Abs. 1b UStG mit 50 % vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist.

## **Zu § 10 EStG**

### **R 86a. Sonderausgaben (Allgemeines)**

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

## **R 86b. Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten**

- (1) Der Antrag nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG kann auf einen Teilbetrag der Unterhaltsleistungen beschränkt werden.
- (2) Die Zustimmung wirkt auch dann bis auf Widerruf, wenn sie im Rahmen eines Vergleichs erteilt wird.<sup>(3)</sup> Leistet jemand Unterhalt an mehrere Empfänger, so sind die Unterhaltsleistungen an jeden bis zu einem Betrag von 27.000 DM (**ab VZ 2002 13.805 Euro**) abziehbar.

## **R 87. Renten und dauernde Lasten**

- (1) Renten und dauernde Lasten, die mit steuerbefreiten Einkünften, z. B. auf Grund eines DBA, in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, können nicht als Sonderausgaben abgezogen werden.
- (2) <sup>1</sup>Renten und dauernde Lasten, die freiwillig oder auf Grund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht geleistet werden, sind grundsätzlich nicht als Sonderausgaben abziehbar. <sup>2</sup>Das gilt auch für Zuwendungen an eine gegenüber dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gesetzlich unterhaltsberechtigte Person oder an deren Ehegatten (§ 12 Nr. 2 EStG).

## **R 87a. Vorsorgeaufwendungen (Allgemeines)**

- unbesetzt -

## **R 88. Versicherungsbeiträge**

- (1) <sup>1</sup>Kapitalbildende Lebensversicherungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b und des § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG, die nach dem 31.3.1996 abgeschlossen worden sind, sind solche Versicherungen, bei denen der Todesfallschutz während der gesamten Laufzeit des Versicherungsvertrages mindestens 60 % der Summe der nach dem Versicherungsvertrag für die gesamte Vertragsdauer zu zahlenden Beiträge beträgt; sind weitere Risiken mitversichert, bleiben nur die Beitragsanteile für Berufsunfähigkeit und Pflege außer Betracht. <sup>2</sup>Den Nachweis für die Einhaltung des Mindesttodesfallschutzes hat der Steuerpflichtige bei Abschluss des Versicherungsvertrages und bei Beitragsänderungen durch gesonderten Ausweis des Versicherers zu erbringen. <sup>3</sup>Sätze 1 und 2 gelten auch für fondsgebundene Lebensversicherungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 6 **Satz 5** EStG sowie für nach dem 31.12.1996 abgeschlossene Direktversicherungen.
- (2) <sup>1</sup>Wird ein Kraftfahrzeug teils für berufliche und teils für private Zwecke benutzt, so kann der Steuerpflichtige den Teil seiner **Aufwendungen für die Kfz-Haftpflichtversicherung**, der dem Anteil der privaten Nutzung entspricht, im Rahmen des § 10 EStG als Sonderausgaben abziehen. <sup>2</sup>Werden **Aufwendungen für Wege** zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder Familienheimfahrten mit eigenem Kraftfahrzeug **in Höhe der Entfernungspauschale** nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG als Werbungskosten abgezogen, so können die Aufwendungen für die Kfz-Haftpflichtversicherung zur Vereinfachung in voller Höhe als Sonderausgaben anerkannt werden.

## **R 89. Nachversteuerung von Versicherungsbeiträgen**

- <sup>1</sup>Bei einer Nachversteuerung nach § 30 EStDV wird der Steuerbescheid des Kalenderjahrs, in dem die Versicherungsbeiträge (Einmalbeitrag und laufende Beitragsleistung) als Sonderausgabe berücksichtigt worden sind, nicht berichtigt. <sup>2</sup>Es ist lediglich festzustellen, welche Steuer für das jeweilige Kalenderjahr festzusetzen gewesen wäre, wenn der Steuerpflichtige die Versicherungsbeiträge (Einmalbeitrag und laufende Beitragsleistung) nicht geleistet hätte. <sup>3</sup>Der Unterschiedsbetrag zwischen dieser Steuer und der seinerzeit festgesetzten Steuer ist als Nachsteuer für das Kalenderjahr zu erheben, in dem das steuerschädliche Ereignis eingetreten ist.

## **R 90. bis R 93.**

- unbesetzt -

## R 94. Nachversteuerung von Bausparbeiträgen

Soweit § 10 Abs. 5 Nr. 3 EStG weiter anzuwenden ist (>§ 52 **Abs. 24 Satz 5** EStG), gelten die Anweisungen in R 92 und 94 EStR 1993 und R 109a EStR 1990 weiter.

## R 95. bis 100.

- unbesetzt -

## R 101. Kirchensteuern

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

(2) Der Abzug freiwilliger Beiträge richtet sich vorbehaltlich des Absatzes 1 nach § 10b EStG.

## R 102. Steuerberatungskosten

<sup>1</sup>Ist eine einwandfreie Zuordnung der Steuerberatungskosten zu Betriebsausgaben, Werbungskosten und Sonderausgaben nicht möglich, müssen die Kosten im Schätzungswege aufgeteilt werden. <sup>2</sup>Betragen die Steuerberatungskosten im Kalenderjahr insgesamt nicht mehr als 1.000 DM (**ab VZ 2002 520 Euro**), ist der Aufteilung des Steuerpflichtigen zu folgen. <sup>3</sup>Der Betrag von 1.000 DM (**ab VZ 2002 520 Euro**) gilt auch bei Ehegatten, die nach § 26b EStG zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden.

## R 103. Aufwendungen für die Berufsausbildung oder die Weiterbildung in einem nicht ausgeübten Beruf

<sup>1</sup>Erhält der Steuerpflichtige zur unmittelbaren Förderung seiner Aus- oder Weiterbildung steuerfreie Bezüge, mit denen Aufwendungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG abgegolten werden, entfällt insoweit der Sonderausgabenabzug. <sup>2</sup>Das gilt auch dann, wenn die zweckgebundenen steuerfreien Bezüge erst nach Ablauf des betreffenden Kalenderjahrs gezahlt werden. <sup>3</sup>Zur Vereinfachung ist eine Kürzung der für den Sonderausgabenabzug in Betracht kommenden Aufwendungen nur dann vorzunehmen, wenn die steuerfreien Bezüge ausschließlich zur Bestreitung der in § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG bezeichneten Aufwendungen bestimmt sind, z. B. Leistungen für Fortbildungsmaßnahmen nach §§ 81 ff. SGB III oder Leistungen für Lern- und Arbeitsmittel nach § 4 der Verordnung über Zusatzleistungen in Härtefällen nach dem BAföG. <sup>4</sup>Gelten die steuerfreien Bezüge dagegen ausschließlich oder teilweise Aufwendungen für den Lebensunterhalt ab - ausgenommen solche für auswärtige Unterbringung -, z. B. Berufsausbildungsbeihilfen nach § 59 SGB III, Unterhaltsgeld nach §§ 153 ff. SGB III, Leistungen nach den §§ 12 und 13 BAföG, sind die als Sonderausgaben geltend gemachten Berufsausbildungs- und Weiterbildungsaufwendungen nicht zu kürzen.

## R 103a. Hauswirtschaftliches Beschäftigungsverhältnis

<sup>1</sup>Das hauswirtschaftliche Beschäftigungsverhältnis muss unmittelbar zwischen dem Steuerpflichtigen und der Haushaltshilfe bestehen. <sup>2</sup>Der Sonderausgabenabzug setzt hauswirtschaftliche Tätigkeiten im Haushalt des Steuerpflichtigen voraus. <sup>3</sup>Auf Grund des jeweiligen Beschäftigungsverhältnisses müssen Pflichtbeiträge zur inländischen gesetzlichen Rentenversicherung gezahlt werden. <sup>4</sup>Keine Pflichtbeiträge in diesem Sinne sind die Arbeitgeberbeiträge für Bezieher von Altersrente und vergleichbare Personen (§ 172 Abs. 1 SGB VI) sowie der pauschale Arbeitgeberbeitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung in Höhe von 12 % für geringfügig Beschäftigte nach § 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV (§ 172 Abs. 3 SGB VI). <sup>5</sup>Ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis in diesem Sinne liegt auch dann vor, wenn der geringfügig Beschäftigte auf die Versicherungsfreiheit verzichtet (§ 5 Abs. 2 Satz 2 SGB IV). <sup>6</sup>Kein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis in diesem Sinne liegt vor, wenn die Beschäftigung infolge der Zusammenrechnung nach § 8 Abs. 2 SGB IV versicherungspflichtig ist.

#### R 104. Schulgeld

Schulgeldzahlungen für den Besuch deutscher Schulen im Ausland fallen nicht unter § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG, weil deutsche Schulen im Ausland weder nach Artikel 7 Abs. 4 GG staatlich genehmigte noch nach Landesrecht erlaubte Ersatzschulen noch nach Landesrecht anerkannte allgemeinbildende Ergänzungsschulen sind.

#### R 105.

- unbesetzt -

#### R 106. Kürzung des Vorwegabzugs

<sup>1</sup>Zur Bemessungsgrundlage für die Kürzung des Vorwegabzugs im Sinne des § 10 Abs. 3 Nr. 2 EStG gehören weder steuerfreier Arbeitslohn noch steuerfreie Lohnersatzleistungen, selbst wenn für sie Sozialversicherungsbeiträge zu entrichten sind. <sup>2</sup>**Die Kürzung des Vorwegabzugs ist auch dann vom vollen Arbeitslohn vorzunehmen, wenn nur für einen Teil des VZ steuerfreie Zukunftssicherungsleistungen im Sinne des § 3 Nr. 62 EStG erbracht worden sind oder der Steuerpflichtige nur zeitweise zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 1 oder 2 EStG gehört hat.** <sup>3</sup>**Bei zusammenveranlagten Ehegatten ist der Vorwegabzug auch dann vom zusammengerechneten vollen Arbeitslohn beider Ehegatten vorzunehmen, wenn nur für einen Ehegatten steuerfreie Zukunftssicherungsleistungen im Sinne des § 3 Nr. 62 EStG erbracht worden sind oder nur ein Ehegatte zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 1 oder 2 EStG gehört hat.**

#### R 107. bis 109.

- unbesetzt -

#### R 109a. Nachversteuerung für Versicherungsbeiträge und Bausparbeiträge bei Ehegatten im Fall ihrer getrennten Veranlagung

- unbesetzt -

#### Zu § 10a EStG

#### R 110.

- unbesetzt -

#### Zu § 10b EStG

#### R 111. Ausgaben zur Förderung **steuerbegünstigter Zwecke** im Sinne des § 10b Abs. 1 **und 1a** EStG

##### Begünstigte Ausgaben

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

##### Durchlaufspenden

(2) <sup>1</sup>**Das Durchlaufspendenverfahren ist keine Voraussetzung für die steuerliche Begünstigung von Zuwendungen.** <sup>2</sup>**Inländische** juristische Personen des öffentlichen Rechts, die Gebietskörperschaften sind, und ihre Dienststellen sowie **inländische**

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

#### Nachweis der Zuwendungen

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

#### Maschinell erstellte Zuwendungsbestätigung

( 4 ) <sup>1</sup> Als Nachweis reicht eine maschinell erstellte **Zuwendungsbestätigung** ohne eigenhändige Unterschrift einer zeichnungsberechtigten Person aus, wenn das zuständige Finanzamt dies **dem Zuwendungsempfänger** nach Prüfung des angewandten Verfahrens genehmigt hat.<sup>2</sup> Das Finanzamt darf die Genehmigung nur erteilen, wenn

1. die **Zuwendungsbestätigung** dem **amtlich vorgeschriebenen Vordruck entspricht**,
2. auf der **Zuwendungsbestätigung** zusätzlich die Angaben über die **Genehmigung durch das Finanzamt mit Datum und Aktenzeichen aufgedruckt sind**,
3. eine rechtsverbindliche Unterschrift beim Druckvorgang als Faksimile eingeblendet wird,
4. die Formulare für die **Zuwendungsbestätigungen vom Zuwendungsempfänger** unter Verschluss gehalten werden,
5. das Verfahren gegen unbefugten Eingriff gesichert ist,
6. das Buchen der Zahlungen und das Erstellen der **Zuwendungsbestätigungen** verbunden sind und die Summen abgestimmt werden können und

Aufbau und Ablauf des bei der **Zuwendungsbestätigung** angewandten maschinellen Verfahrens und deren Ergebnisse für die

7. Finanzbehörden innerhalb angemessener Zeit prüfbar sind (§ 145 AO); dies setzt eine Dokumentation voraus, die den Anforderungen der Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme genügt.

<sup>3</sup> Soweit diese Voraussetzungen noch nicht geprüft werden konnten, ist ihre Erfüllung bei der Genehmigung des Verfahrens zur Auflage zu machen.

#### Prüfungen

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

#### R 112. Zuwendungen an politische Parteien

(1) <sup>1</sup> **Zuwendungen** an politische Parteien sind nur dann abziehbar, wenn die Partei bei Zufluss der Zuwendung als politische Partei im Sinne des § 2 PartG anzusehen ist.<sup>2</sup> Der Steuerpflichtige hat dem Finanzamt **die Zuwendungen grundsätzlich durch eine von der Partei nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck erstellte Zuwendungsbestätigung nachzuweisen.** <sup>3</sup> **R 111 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 4 gilt** entsprechend.

(2) <sup>1</sup> **Soweit auf vor 1999 entstandene Verluste § 10d EStG i. d. F. des Gesetzes vom 16.4.1997 (BGBl. I S. 821) anzuwenden ist, können Zuwendungen an politische Parteien auch dann für die Ermittlung des verbleibenden Verlustabzugs als Sonderausgaben abgezogen werden, wenn sie sich nicht nach § 34g EStG auswirken.** <sup>2</sup> Ein Wahlrecht zwischen dem Abzug der Zuwendungen von der Steuer nach § 34g EStG und dem Sonderausgabenabzug nach § 10b Abs. 2 EStG besteht nicht.

#### R 113. Begrenzung des Abzugs der Ausgaben für steuerbegünstigte Zwecke

##### Alternativgrenze

(1) <sup>1</sup> Zu den gesamten Umsätzen im Sinne des § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG gehören außer den steuerbaren Umsätzen im Sinne des § 1 UStG auch nicht steuerbare Umsätze.<sup>2</sup> Bei den Ausgaben für wissenschaftliche, mildtätige und als besonders förderungswürdig

anerkannte kulturelle Zwecke wird der Satz von 2 v. T. nicht erhöht.<sup>3</sup> Dieser Satz wird, wenn der Steuerpflichtige Mitunternehmer einer Personengesellschaft ist, von dem Teil der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter der Personengesellschaft berechnet, der dem Anteil des Steuerpflichtigen am Gewinn der Gesellschaft entspricht.

### Großspendenregelung

(2) <sup>1</sup> Als Einzelzuwendung im Sinne des § 10b Abs. 1 **Satz 4** EStG ist grundsätzlich jeder einzelne Abfluss einer Zahlung oder die Zuwendung eines Wirtschaftsguts anzusehen. <sup>2</sup> Eine Einzelzuwendung liegt aber auch dann vor, wenn mehrere Zahlungen oder die Abgabe mehrerer Wirtschaftsgüter in einem VZ an denselben Empfänger auf einer einheitlichen **Entscheidung** des Steuerpflichtigen beruhen. <sup>3</sup> § 10b Abs. 1 **Satz 4** EStG ist auch anzuwenden, wenn eine **Zuwendung** von mindestens 50.000 DM (**ab VZ 2002 25.565 Euro**) an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine öffentliche Dienststelle geleistet und von dieser auftragsgemäß in Teilbeträgen von jeweils weniger als 50.000 DM (**ab VZ 2002 25.565 Euro**) an verschiedene steuerbegünstigte Körperschaften weitergeleitet wird. <sup>4</sup> Bei einer von einer Personengesellschaft geleisteten Einzelzuwendung ist erforderlich, dass auf den einzelnen Gesellschafter ein **Zuwendungsanteil** von mindestens 50.000 DM (**ab VZ 2002 25.565 Euro**) entfällt.

### Zu § 10c EStG

#### R 114. Berechnung der Vorsorgepauschale bei Ehegatten

##### Bemessungsgrundlage

(1) <sup>1</sup> Bei Ehegatten, die beide Arbeitslohn bezogen haben, ist die Bemessungsgrundlage der Vorsorgepauschale jeweils gesondert zu ermitteln. <sup>2</sup> Bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten ist die gemeinsame Bemessungsgrundlage maßgebend, die sich aus der Addition der Einzelbemessungsgrundlagen ergibt.

**Berechnung der ungekürzten oder gekürzten Vorsorgepauschale** (2) <sup>1</sup> Bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten, die beide Arbeitslohn bezogen haben, ist die Vorsorgepauschale nach der gemeinsamen Bemessungsgrundlage zu ermitteln. <sup>2</sup> Gehören beide Ehegatten nicht zu dem Personenkreis des § 10c Abs. 3 EStG, gelten für die Ermittlung der ungekürzten Vorsorgepauschale die Vorschriften des § 10c Abs. 2 Satz 2 und 3 EStG unter Verdoppelung der Höchstbeträge nach § 10c Abs. 4 Satz 1 EStG. <sup>3</sup> Gehören beide Ehegatten zu dem Personenkreis des § 10c Abs. 3 EStG, gelten für die Ermittlung der gekürzten Vorsorgepauschale die Vorschriften des § 10c Abs. 3 EStG unter Verdoppelung des Höchstbetrags nach § 10c Abs. 4 Satz 1 EStG, abgerundet nach § 10c Abs. 2 Satz 3 EStG.

#### Berechnung der Vorsorgepauschale in Mischfällen

(3) <sup>1</sup> Bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten, die beide Arbeitslohn bezogen haben und von denen nur einer zu dem Personenkreis des § 10c Abs. 3 EStG gehört (Mischfall), ist die Vorsorgepauschale nach § 10c Abs. 4 Satz 2 EStG zu ermitteln. <sup>2</sup> Auf Grund der Einzelbemessungsgrundlagen sind für jeden Ehegatten die Ausgangsbeträge für die Vorsorgepauschale (20 % der jeweiligen Bemessungsgrundlage) zu berechnen. <sup>3</sup> Diese Ausgangsbeträge unterliegen alternativ den Höchstbetragsbegrenzungen des § 10c Abs. 2 oder Abs. 3 EStG, wobei für die Anwendung des § 10c Abs. 2 EStG der Ausgangsbetrag für den Ehegatten, der zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 EStG gehört, höchstens mit 2.214 DM (**ab VZ 2002 1.134 Euro**) anzusetzen ist und für die Anwendung des § 10c Abs. 3 EStG der Ausgangsbetrag für den anderen Ehegatten außer Ansatz bleibt. <sup>4</sup> Der sich nach diesen Alternativen ergebende höhere Betrag, abgerundet auf den nächsten durch 54 (**ab VZ 2002 36**) ohne Rest teilbaren vollen DM-Betrag (**ab VZ 2002 Euro-Betrag**), ist die Vorsorgepauschale.

### Zu § 10d EStG

#### R 115. Verlustabzug

##### Berücksichtigung des auf den VZ 1998 festgestellten verbleibenden Verlustabzugs

(1) Soweit § 10d EStG i. d. F. vom 16.4.1997 (BGBl. I S. 821) (§ 10d EStG a. F.) für den auf den Schluss des VZ 1998 festgestellten verbleibenden Verlustabzug weiter anzuwenden ist (§ 52 Abs. 25 EStG), gelten die Anweisungen in R 115 EStR 1998 weiter.

##### Vornahme des Verlustabzugs nach § 10d EStG i. d. F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24.3.1999 (BGBl. I S. 402) (§ 10d EStG n. F.)

(2) Auch bei dem Verlustabzug nach § 10d EStG n. F. sind beim Zusammentreffen in einem VZ zunächst die negativen Einkünfte aus vorangegangenen VZ im Wege des Verlustvortrags und danach die negativen Einkünfte aus dem nachfolgenden VZ im Wege des Verlustrücktrags zu berücksichtigen.

#### Zusammentreffen von § 10d EStG a. F. und § 10d EStG n. F. in einem VZ

(3) <sup>1</sup>Treffen in einem VZ ein Verlustabzug nach § 10d EStG n. F. und § 10d EStG a. F. zusammen, so ist der Abzug in der Reihenfolge vorzunehmen, die für den Steuerpflichtigen am günstigsten ist. <sup>2</sup>Danach ist i. d. R. zunächst der Verlustabzug nach § 10d EStG n. F. vorzunehmen. <sup>3</sup>Anschließend sind die Sonderausgaben und sonstigen vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehenden Beträge zu berücksichtigen und soweit danach noch ein positiver Betrag verbleibt, ist der Verlustabzug nach § 10d EStG a. F. vorzunehmen (>Berechnungsschema in R 3 Abs. 1).

### Begrenzung des Verlustrücktrags

(4) <sup>1</sup>Die Begrenzung auf 1 Million DM (**ab VZ 2002 511.500 Euro**) (Höchstbetrag) bezieht sich auf den einzelnen **Steuerpflichtigen**, der die negativen Einkünfte erzielt hat. <sup>2</sup>Die Begrenzung gilt ferner für alle Einkunftsarten zusammengefasst und nicht pro Einkunftsart. <sup>3</sup>Das Erreichen eines mehrfachen Volumens ist nicht möglich. <sup>4</sup>Dies gilt auch, sofern besondere Verlustverrechnungsbeschränkungen (z. B. § 2b, § 15 Abs. 4, § 22 Nr. 3 Satz 4, § 23 Abs. 3 Satz 7 EStG) auf § 10d EStG verweisen. <sup>5</sup>Bei zusammenveranlagten **Ehegatten** (§ 62d Abs. 2 Satz 2 EStDV) kann ein Ehegatte den vom anderen Ehegatten noch nicht ausgeschöpften Höchstbetrag in Anspruch nehmen, soweit die Voraussetzungen des § 10d Abs. 1 Satz 4 EStG n. F. erfüllt sind. <sup>6</sup>Bei **Personengesellschaften** und **Personengemeinschaften** gilt der Höchstbetrag für jeden Beteiligten. <sup>7</sup>Über die Frage, welcher Anteil an den negativen Einkünften der Personengesellschaft oder Personengemeinschaft auf den einzelnen Beteiligten entfällt, ist im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung zu entscheiden. <sup>8</sup>Inwieweit diese anteiligen negativen Einkünfte beim einzelnen Beteiligten nach § 10d EStG abziehbar sind, ist im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung zu beurteilen. <sup>9</sup>In **Organschaftsfällen** mit Ergebnisabführung (§ 14 KStG) bezieht sich die Grenze auf den Organträger. <sup>10</sup>Sie ist bei diesem auf die Summe der Ergebnisse aller Mitglieder des Organkreises anzuwenden. <sup>11</sup>Ist der Organträger eine Personengesellschaft, ist Satz 6 zu beachten.

### Wahlrecht

(5) <sup>1</sup>Der Antrag nach § 10d Abs. 1 Satz 7 EStG kann bis zur Bestandskraft des auf Grund des Verlustrücktrags geänderten Steuerbescheids an das nach § 19 AO zuständige Finanzamt gestellt werden. <sup>2</sup>**Der Antrag, vom Verlustrücktrag nach § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG ganz abzusehen, kann widerrufen werden bis zur Bestandskraft des den verbleibenden Verlustvortrag feststellenden Bescheids nach § 10d Abs. 4 EStG.** <sup>3</sup>Das Wahlrecht steht auch dem Erben für die negativen Einkünfte des Erblassers zu, die beim Erblasser nicht ausgeglichen werden können und nicht im Wege des Verlustrücktrags berücksichtigt werden sollen und beim Erben im VZ des Erbfalls nicht ausgeglichen werden können. <sup>4</sup>Der Antrag nach § 10d Abs. 1 Satz 7 EStG kann der Höhe nach und/oder bezogen auf negative Einkünfte aus einzelnen Einkunftsarten beschränkt werden. <sup>5</sup>Liegt kein Antrag vor, oder beschränkt sich der Antrag auf die betragsmäßige Begrenzung des Verlustrücktrags, ist der Verlustrücktrag nach Bruchteilen anteilig vorzunehmen.

### Übertragung der Verlustabzugsberechtigung

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

### Verfahren bei Arbeitnehmern

(7) <sup>1</sup>Soll bei einem Arbeitnehmer ein Verlustabzug berücksichtigt werden, muss er dies beantragen, es sei denn, dass er bereits aus anderen Gründen zur Einkommensteuer veranlagt wird. <sup>2</sup>Erfolgt für einen VZ keine Veranlagung, so kann der in diesem VZ berücksichtigungsfähige Verlustabzug nicht in einem anderen VZ geltend gemacht werden, es sei denn, der Arbeitnehmer hat nach § 10d Abs. 1 Satz 7 EStG auf den Verlustrücktrag verzichtet.

### Änderung des Verlustabzugs

(8) <sup>1</sup>Der Steuerbescheid für den dem Verlustentstehungsjahr vorangegangenen VZ ist vorbehaltlich eines Antrags nach § 10d Abs. 1 Satz 7 EStG nach § 10d Abs. 1 Satz 5 EStG zu ändern, wenn sich bei der Ermittlung der abziehbaren negativen Einkünfte für das Verlustentstehungsjahr Änderungen ergeben, die zu einem höheren oder niedrigeren Verlustrücktrag führen. <sup>2</sup>Auch in diesen Fällen gilt die Festsetzungsfrist des § 10d Abs. 1 Satz 6 Halbsatz 2 EStG. <sup>3</sup>Wirkt sich die Änderung eines Verlustrücktrags oder -vortrags auf den Verlustvortrag aus, der am Schluss eines VZ verbleibt, so sind die betroffenen Feststellungsbescheide im Sinne des § 10d Abs. 4 EStG nach § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG zu ändern. <sup>4</sup>Die bestandskräftige Feststellung eines verbleibenden Verlustvortrags kann nur nach § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG geändert werden, wenn der Steuerbescheid, der die in die Feststellung eingeflossenen geänderten Verlustkomponenten enthält, nach den Änderungsvorschriften der AO zumindest dem Grunde nach noch geändert werden könnte.

### Zusammenveranlagung von Ehegatten

(9) <sup>1</sup>Bei der Berechnung des verbleibenden Verlustabzugs ist zunächst ein Ausgleich der negativen Einkünfte nach § 2 Abs. 3 Sät-

ze 2 bis 5 EStG mit den anderen Einkünften des Ehegatten vorzunehmen, der die negativen Einkünfte erzielt hat.<sup>2</sup>Für die insoweit nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte kommt ein Ausgleich nach § 2 Abs. 3 Sätze 6 und 7 EStG mit positiven Einkünften des anderen Ehegatten in Betracht.<sup>3</sup>Wird ein nach Anwendung der Sätze 1 und 2 verbleibender Betrag der negativen Einkünfte nicht oder nicht in vollem Umfang nach § 10d Abs. 1 EStG auf das dem Verlustentstehungsjahr unmittelbar vorangegangene Kalenderjahr zurückgetragen, so ist der verbleibende Betrag der negativen Einkünfte als verbleibender Verlustvortrag getrennt nach Einkunftsarten gesondert festzustellen.

#### **Gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags**

( 10) <sup>1</sup>Sowohl ein verbleibender Verlustvortrag nach § 10d EStG a. F. als auch ein verbleibender Verlustvortrag nach § 10d EStG n. F. - dieser auch getrennt nach Einkunftsarten - sind ab VZ 1999 jeweils gesondert festzustellen.<sup>2</sup>Für den Verlustabzug nach § 10d EStG a. F. ist die Zuordnung der Verluste zu den einzelnen Einkunftsarten ohne Bedeutung und daher nicht in die gesonderte Feststellung einzubeziehen.<sup>3</sup>Über die Höhe eines im Verlustentstehungsjahr nicht ausgeglichenen Verlustes wird im Steuerfestsetzungsverfahren für das Verlustrücktragsjahr und hinsichtlich des verbleibenden Verlustvortrags für die dem Verlustentstehungsjahr folgenden Jahre im Feststellungsverfahren nach § 10d Abs. 4 EStG n. F. bindend entschieden.<sup>4</sup>Der Steuerbescheid des Verlustentstehungsjahres ist daher weder Grundlagenbescheid für den Einkommensteuerbescheid des Verlustrücktragsjahres noch für den Feststellungsbescheid nach § 10d Abs. 4 EStG n. F.<sup>5</sup>Der Feststellungsbescheid nach § 10d Abs. 4 EStG n. F. ist nach § 182 Abs. 1 AO Grundlagenbescheid für die Einkommensteuerfestsetzung des Folgejahres und für den auf den nachfolgenden Feststellungszeitpunkt zu erlassenden Feststellungsbescheid.<sup>6</sup>Er ist kein Grundlagenbescheid für den Steuerbescheid eines Verlustrücktragsjahres (§ 10d Abs. 1 EStG).<sup>7</sup>Der verbleibende Verlustvortrag ist auf 0 DM (**ab VZ 2002 0 Euro**) festzustellen, wenn der in dem Verlustentstehungsjahr nicht ausgeglichene Verlust in vollem Umfang zurückgetragen wird.<sup>8</sup>Der verbleibende Verlustvortrag ist auch dann auf 0 DM (**ab VZ 2002 0 Euro**) festzustellen, wenn ein zum Schluss des vorangegangenen VZ festgestellter verbleibender Verlustvortrag in einem folgenden VZ "aufgebraucht" worden ist.

#### **Zu § 10e EStG**

##### **R 115a. Steuerbegünstigung der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung im eigenen Haus**

- unbesetzt -

#### **Zu § 10f EStG**

##### **R 115b. Steuerbegünstigung für zu eigenen Wohnzwecken genutzte Baudenkmale und Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen**

R 83a und 83b gelten entsprechend.

#### **Zu § 10g EStG**

##### **R 115c. Steuerbegünstigung für schutzwürdige Kulturgüter, die weder zur Einkunftserzielung noch zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden**

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

ob die Maßnahmen

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

<sup>2</sup>R 83a Abs. 4 Satz 2 bis 5 gilt entsprechend.

(2) Die Finanzbehörden haben zu prüfen,

1. ob die vorgelegte Bescheinigung von der nach Landesrecht zuständigen oder der von der Landesregierung bestimmten Behörde ausgestellt worden ist,
2. ob die bescheinigte Maßnahme an einem Kulturgut durchgeführt worden ist, das im Eigentum des Steuerpflichtigen steht,



- ob das Kulturgut im jeweiligen Kalenderjahr weder zur Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 EStG genutzt worden ist noch
3. Gebäude oder Gebäudeteile zu eigenen Wohnzwecken genutzt und die Aufwendungen nicht nach § 10e Abs. 6 oder § 10h Satz 3 EStG abgezogen worden sind,
  4. inwieweit die Aufwendungen etwaige aus dem Kulturgut erzielte Einnahmen übersteigen,
  5. ob die bescheinigten Aufwendungen steuerrechtlich dem Kulturgut im Sinne des § 10g EStG zuzuordnen und keine Anschaffungskosten sind,
  6. ob weitere Zuschüsse für die bescheinigten Aufwendungen gezahlt werden oder worden sind,
  7. in welchem Veranlagungszeitraum die Steuerbegünstigung erstmals in Anspruch genommen werden kann.

#### **Zu § 11 EStG**

#### **R 116. Zufluss von Einnahmen und Abfluss von Ausgaben**

- unbesetzt -

#### **Zu § 11a EStG**

#### **R 116a. Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwand bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen**

R 83a gilt entsprechend.

#### **Zu § 11b EStG**

#### **R 116b. Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwand bei Baudenkmalen**

R 83b gilt entsprechend.

#### **Zu § 12 EStG**

#### **R 117. Abgrenzung der Kosten der Lebensführung von den Betriebsausgaben und Werbungskosten**

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

#### **R 117a. Studienreisen, Fachkongresse**

- <sup>1</sup>Aufwendungen für eine Studienreise oder den Besuch eines Fachkongresses sind Betriebsausgaben/Werbungskosten, wenn die Reise oder Teilnahme an dem Kongress so gut wie ausschließlich betrieblich/beruflich veranlasst ist. <sup>2</sup>Eine betriebliche/berufliche Veranlassung ist anzunehmen, wenn objektiv ein Zusammenhang mit dem Betrieb/Beruf besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung des Betriebs/Berufs gemacht werden. <sup>3</sup>Die Befriedigung privater Interessen muss nach dem Anlass der Reise, dem vorgesehenen Programm und der tatsächlichen Durchführung nahezu ausgeschlossen sein. <sup>4</sup>Die Entscheidung, ob betriebs-/berufsbedingte Aufwendungen vorliegen, ist nach Würdigung aller Umstände und Merkmale des Einzelfalls zu treffen.

#### **R 118. bis R 119.**

- unbesetzt -

## R 120. Geldstrafen und ähnliche Rechtsnachteile

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

## R 121. Nicht abziehbare Steuern und Nebenleistungen

- unbesetzt -

## R 122. Spenden

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

## R 123. Wiederkehrende Leistungen

- unbesetzt -

## Zu § 13 EStG

## R 124. Freibetrag für Land- und Forstwirte

<sup>1</sup>Sind mehrere Personen an dem Betrieb beteiligt (Gesellschaft, Gemeinschaft), so steht der Freibetrag jedem der Beteiligten zu. <sup>2</sup>§ 13 Abs. 3 EStG gilt auch für nachträgliche Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. <sup>3</sup>Der Freibetrag wird auch einem Steuerpflichtigen ungeschmälert gewährt, der einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft im Laufe eines VZ übernommen hat oder veräußert bzw. aufgibt.

## R 124a. Abgrenzung der gewerblichen und landwirtschaftlichen Tierzucht und Tierhaltung

### Feststellung der Tierbestände

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

Für Tiere, die nach dem **Durchschnittsbestand** zu erfassen sind:

**Alpakas:**

0,08  
VE

**Damtiere:**

1.

Damtiere unter 1 Jahr

0,04  
VE

Damtiere 1 Jahr und älter

0,08  
VE

**Geflügel:**

|                                                                                    |            |
|------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| Legehennen (einschließlich einer normalen<br>Aufzucht zur Ergänzung des Bestandes) | 0,02<br>VE |
|------------------------------------------------------------------------------------|------------|

|                                       |              |
|---------------------------------------|--------------|
| Legehennen aus zugekauften Junghennen | 0,0183<br>VE |
|---------------------------------------|--------------|

|                            |            |
|----------------------------|------------|
| Zuchtputen, -enten, -gänse | 0,04<br>VE |
|----------------------------|------------|

**Kaninchen:**

|                            |             |
|----------------------------|-------------|
| Zucht- und Angorakaninchen | 0,025<br>VE |
|----------------------------|-------------|

|               |            |
|---------------|------------|
| <b>Lamas:</b> | 0,10<br>VE |
|---------------|------------|

**Pferde:**

|                                          |            |
|------------------------------------------|------------|
| Pferde unter drei Jahren und Kleinpferde | 0,70<br>VE |
|------------------------------------------|------------|

|                             |            |
|-----------------------------|------------|
| Pferde drei Jahre und älter | 1,10<br>VE |
|-----------------------------|------------|

**Rindvieh:**

|                                                                                               |            |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| Kälber und Jungvieh unter 1 Jahr<br>(einschließlich Mastkälber, Starterkälber<br>und Fresser) | 0,30<br>VE |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|------------|

|                            |            |
|----------------------------|------------|
| Jungvieh 1 bis 2 Jahre alt | 0,70<br>VE |
|----------------------------|------------|

|                            |            |
|----------------------------|------------|
| Färsen (älter als 2 Jahre) | 1,00<br>VE |
|----------------------------|------------|

|                                          |            |
|------------------------------------------|------------|
| Masttiere (Mastdauer weniger als 1 Jahr) | 1,00<br>VE |
|------------------------------------------|------------|

|                                                                                     |            |
|-------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| Kühe<br>(einschließlich Mutter- und Ammenkühe<br>mit den dazugehörigen Saugkälbern) | 1,00<br>VE |
|-------------------------------------------------------------------------------------|------------|

|                        |            |
|------------------------|------------|
| Zuchtbullen, Zugochsen | 1,20<br>VE |
|------------------------|------------|

**Schafe:**

|                                                    |            |
|----------------------------------------------------|------------|
| Schafe unter 1 Jahr<br>(einschließlich Mastlämmer) | 0,05<br>VE |
|----------------------------------------------------|------------|

|                         |            |
|-------------------------|------------|
| Schafe 1 Jahr und älter | 0,10<br>VE |
|-------------------------|------------|

**Schweine:**

Zuchtschweine (einschließlich

Jungzuchtschweine über etwa 90 kg)

0,33  
VE**Strauße:**

Zuchttiere 14 Monate und älter

0,32  
VE

Jungtiere/Masttiere unter 14 Monate

0,25  
VE**Ziegen:**0,08  
VEFür Tiere, die nach ihrer **Erzeugung** zu erfassen sind:**Geflügel:**

Jungmasthühner

(bis zu 6 Durchgänge je Jahr

- schwere Tiere)

0,0017  
VE

(mehr als 6 Durchgänge je Jahr

- leichte Tiere)

0,0013  
VE

Junghennen

0,0017  
VE

Mastenten

0,0033  
VE

Mastputen

2. aus selbst erzeugten Jungputen

0,0067  
VE

aus zugekauften Jungputen

0,0050  
VE

Jungputen (bis etwa 8 Wochen)

0,0017  
VE

Mastgänse

0,0067  
VE**Kaninchen:**

Mastkaninchen

0,0025  
VE**Rindvieh:**

Masttiere (Mastdauer 1 Jahr und mehr)

1,00  
VE**Schweine:**

|                                                 |            |
|-------------------------------------------------|------------|
| Leichte Ferkel (bis etwa 12 kg)                 | 0,01<br>VE |
| Ferkel (über etwa 12 bis etwa 20 kg)            | 0,02<br>VE |
| Schwere Ferkel (über etwa 20<br>bis etwa 30 kg) | 0,04<br>VE |
| Läufer (über etwa 30 bis etwa 45 kg)            | 0,06<br>VE |
| Schwere Läufer (über etwa 45<br>bis etwa 60 kg) | 0,08<br>VE |
| Mastschweine                                    | 0,16<br>VE |
| Jungzuchtschweine bis etwa 90 kg                | 0,12<br>VE |

Wenn Schweine aus zugekauften Tieren erzeugt werden, ist dies bei der Umrechnung in VE entsprechend zu berücksichtigen:

**B e i s p i e l :**

Mastschweine aus zugekauften Läufern

$0,16 \text{ VE} - 0,06 \text{ VE} = 0,10 \text{ VE}$

### Zuordnung

(2) <sup>1</sup>Übersteigt die Zahl der Vieheinheiten nachhaltig den für die maßgebende Fläche angegebenen Höchstsatz, so gehört der darüber hinausgehende Tierbestand zur gewerblichen Tierzucht und Tierhaltung. <sup>2</sup>Es kann jedoch ein Zweig des Tierbestandes immer nur im Ganzen zur landwirtschaftlichen oder gewerblichen Tierzucht und Tierhaltung gehören. <sup>3</sup>Hat ein Betrieb einen Tierbestand mit mehreren Zweigen, so richtet sich deren Zuordnung nach ihrer Flächenabhängigkeit. <sup>4</sup>Der gewerblichen Tierzucht und Tierhaltung sind zunächst die weniger flächenabhängigen Zweige des Tierbestandes zuzurechnen. <sup>5</sup>Weniger flächenabhängig ist die Erzeugung und Haltung von Schweinen und Geflügel, mehr flächenabhängig die Erzeugung und Haltung von Pferden, Rindvieh und Schafen. <sup>6</sup>Innerhalb der beiden Gruppen der weniger oder mehr flächenabhängigen Tierarten ist jeweils zuerst der Zweig der gewerblichen Tierzucht und Tierhaltung zuzurechnen, der die größere Zahl von VE hat. <sup>7</sup>Für die Frage, ab wann eine landwirtschaftliche oder eine gewerbliche Tierzucht und Tierhaltung vorliegt, ist R 135 Abs. 2 entsprechend anzuwenden.

### Regelmäßig landwirtschaftlich genutzte Fläche

(>§ 51 Abs. 1 BewG)

(3) <sup>1</sup> **Dazu** gehören:

- die selbst bewirtschafteten eigenen Flächen
- die selbst bewirtschafteten zugepachteten Flächen

Flächen, die auf Grund öffentlicher Förderungsprogramme, z. B. Flächenstilllegungsprogramme, Grünbracheprogramme, FELEG, stillgelegt werden.

<sup>2</sup> **Nicht dazu** gehören:

- Abbauland
- Geringstland
- Unland
- Hof- und Gebäudeflächen

- Weinbaulich genutzte Flächen
- forstwirtschaftlich genutzte Flächen.

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

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

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

- Almen
- Hutungen.

### **Gemeinschaftliche Tierhaltung**

(4) Die vorstehenden Grundsätze der Absätze 1 und 2 sind bei gemeinschaftlicher Tierhaltung entsprechend anzuwenden

### **R 125. Bewertung von land- und forstwirtschaftlichem Betriebsvermögen**

<sup>1</sup>Zur Erleichterung der Bewertung von Vieh können die Tiere nach Tierarten und Altersklassen jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden (§ 240 Abs. 4 HGB). <sup>2</sup>Hierbei kann der Steuerpflichtige die von der Finanzverwaltung nach einheitlichen Grundsätzen ermittelten Durchschnittswerte ansetzen.

### **R 125a. Bewertung von Vieh bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG**

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

- <sup>1</sup>Handelt es sich bei den Tieren um Anlagevermögen, dann sind laufende Verzeichnisse über diese Tiere im Rahmen der Aufzeichnungen nach § 4 Abs. 3 EStG in jedem Fall zu führen. <sup>2</sup>Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten müssen sich aus dem Verzeichnis ergeben.

- Für diese Fälle kann der Landwirt statt der einzeln ermittelten Anschaffungs- oder Herstellungskosten die Durchschnittswerte ansetzen, und zwar in gleichem Umfang und unter den gleichen Voraussetzungen wie ein Landwirt, der den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt.

- Soweit die Tiere Umlaufvermögen sind, besteht keine Aufzeichnungspflicht.

- Beim Übergang von der Gewinnermittlung nach § 13a EStG zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sind nach Wahl des Steuerpflichtigen die Tiere des Umlaufvermögens mit einzeln ermittelten Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder mit Durchschnittswerten gewinnmindernd abzusetzen.

### **R 126. Rechtsverhältnisse zwischen Angehörigen in einem landwirtschaftlichen Betrieb**

- unbesetzt -

### **R 127. Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft**

#### **Gewinnschätzung**

(1) <sup>1</sup>Bei Land- und Forstwirten, die zur Buchführung verpflichtet sind, aber keine ordnungsmäßigen Bücher führen, ist der Gewinn im Einzelfall zu schätzen. <sup>2</sup>Land- und Forstwirte, die weder zur Buchführung verpflichtet sind, noch die Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 Nr. 2 bis 4 EStG erfüllen, können den Gewinn entweder nach § 4 Abs. 1 EStG oder nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln. <sup>3</sup>Haben sie keine Bücher im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG geführt und auch die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 3 EStG nicht aufgezeichnet, so ist der Gewinn nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 EStG zu schätzen. <sup>4</sup>Richtsätze, die von den Finanzbehörden aufgestellt werden, können dabei als Anhalt dienen.

#### **Wechsel der Gewinnermittlungsart**

(2) <sup>1</sup>Geht ein Land- und Forstwirt zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich über, so ist für die Aufstellung der Übergangsbilanz nach den Grundsätzen in R 17 zu verfahren. <sup>2</sup>Bei einem Wechsel der Gewinnermittlung ist zu beachten, dass die Gewinnermittlung nach § 13a Abs. 3 bis 5 EStG in diesem Zusammenhang der nach § 4 Abs. 1 EStG gleichzustellen ist. <sup>3</sup>Beim Übergang von der Gewinnermittlung nach § 13a Abs. 3 bis 5 EStG zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich sind die in die Übergangsbilanz einzustellenden Buchwerte der abnutzbaren Anlagegüter zu schätzen. <sup>4</sup>Dazu sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten beweglicher Anlagegüter um die üblichen Absetzungen zu mindern, die den amtlichen AfA-Tabellen zu entnehmen sind. <sup>5</sup>Maßgebend für die Ermittlung des Übergangsgewinns ist die Verfahrensweise im Wirtschaftsjahr vor dem Wechsel der Gewinnermittlungsart.

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

(3) <sup>1</sup>Die Wohnung des Betriebsinhabers und die Altenteilerwohnung eines Land- und Forstwirts sind im Beitrittsgebiet ab 1.1.1991 kraft Gesetzes notwendiges Privatvermögen geworden. <sup>2</sup>Dies ergibt sich aus § 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG-DDR, der mit § 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG a. F. wortgleich ist; eine dem § 52 Abs. 15 EStG a. F. entsprechende Vorschrift bestand jedoch in der DDR nicht. <sup>3</sup>Folglich kommt § 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG im Beitrittsgebiet nicht zur Anwendung.

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

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

#### **R 128. Buchführung bei Gartenbaubetrieben, Saatzuchtbetrieben, Baumschulen und ähnlichen Betrieben**

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

#### **Zu § 13a EStG**

#### **R 129. Anwendung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen**

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

(1) <sup>1</sup>Bei der Prüfung, ob die Grenze des § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG überschritten ist, sind R 124a Abs. 1 sowie die Grundsätze von R 135 Abs. 2 zum Strukturwandel entsprechend anzuwenden. <sup>2</sup>Für die Prüfung der Zugangsvoraussetzungen des § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 4 EStG > R 130 Abs. 1 und Abs. 2.

##### **Wegfall der Voraussetzungen zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen**

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

##### **Rückkehr zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen**

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

Grund eines Antrags nach § 13a Abs. 2 EStG seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 oder 3 EStG ermittelt.<sup>7</sup> Ist eine Mitteilung nach § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG über den Wegfall der Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 Satz 1 EStG ergangen und hat der Steuerpflichtige bis zum Beginn des auf die Bekanntgabe der Mitteilung folgenden Wirtschaftsjahres nachgewiesen, dass die Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen wieder vorliegen, hat die Finanzbehörde die Rechtswirkungen dieser Mitteilung zu beseitigen; § 13a EStG ist weiterhin anzuwenden.

### **Gewinnermittlung auf Grund eines Antrags im Sinne des § 13a Abs. 2 EStG**

(4) <sup>1</sup>Ein Land- und Forstwirt, der seinen Gewinn auf Antrag nach § 13a Abs. 2 EStG für vier aufeinander folgende Wirtschaftsjahre nach § 4 Abs. 1 oder 3 EStG ermittelt, ist damit vorübergehend aus der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ausgeschieden.

<sup>2</sup>Dabei ist Folgendes zu beachten:

Wird innerhalb des Vierjahreszeitraums eine der Buchführungsgrenzen des § 141 Abs. 1 AO überschritten, so ist der Land- und Forstwirt, der den Gewinn

1. a) durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, darauf hinzuweisen, dass die Verpflichtung zur Buchführung nach Ablauf des Vierjahreszeitraums fortbesteht,
- b) durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben ermittelt, rechtzeitig vor Beginn des nächstfolgenden Wirtschaftsjahres auf den Beginn der Buchführungspflicht hinzuweisen.

Werden innerhalb des Vierjahreszeitraums die Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 4 EStG nicht mehr erfüllt, so

2. verbleibt es für den Vierjahreszeitraum bei der gewählten Gewinnermittlungsart. <sup>2</sup>Der Land- und Forstwirt ist rechtzeitig vor Ablauf des Vierjahreszeitraums darauf hinzuweisen, dass der Gewinn nicht mehr nach Durchschnittssätzen zu ermitteln ist.

Nach Ablauf des Vierjahreszeitraums ist der Gewinn wieder nach Durchschnittssätzen zu ermitteln, wenn die Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 Satz 1 EStG

3. a) erfüllt sind und der Land- und Forstwirt von der Möglichkeit der erneuten Ausübung des Wahlrechts (§ 13a Abs. 2 EStG) keinen Gebrauch macht,
- b) nicht mehr erfüllt sind, der Land- und Forstwirt aber noch nicht zur Buchführung aufgefordert oder darauf hingewiesen worden ist, dass der Gewinn nicht mehr nach Durchschnittssätzen zu ermitteln ist.

### **Betriebsübernahme**

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

### **Verfahrensrechtliche Übergangsregelungen**

(6) <sup>1</sup>Die Rechtswirkungen eines nach § 13a Abs. 2 EStG a. F. ausgeübten Wahlrechts (>R 127 Abs. 3 Satz 3 bis 5 EStR 1998) gelten auch nach Inkrafttreten des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 fort, es sei denn, der Steuerpflichtige beantragt, ihn aus der Verpflichtung nach § 13a Abs. 2 EStG a. F. zu entlassen. <sup>2</sup>Dieser Antrag kann nur innerhalb der Frist des § 13a Abs. 2 Satz 2 EStG n. F. gestellt werden und muss sich auf das Wirtschaftsjahr beziehen, für das § 13a EStG n. F. erstmals anzuwenden ist. <sup>3</sup>Der Antrag wirkt sich auch auf die noch nicht "verbrauchten" Wirtschaftsjahre im Sinne des § 13a Abs. 2 EStG a. F. aus. <sup>4</sup>Die Ausübung des Wahlrechts nach § 13a Abs. 2 EStG n. F. ist für die Wirtschaftsjahre, auf die sich der Antrag auf Entlassung aus der Verpflichtung nach § 13a Abs. 2 EStG a. F. auswirkt, nicht zulässig.

## **R 130. Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen**

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

(1) <sup>1</sup>Bei der Ermittlung des Grundbetrags sind alle selbst bewirtschafteten Flächen landwirtschaftlicher Nutzung im Sinne des § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a BewG ohne Sonderkulturen (§ 52 BewG) zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Dazu gehören die in R 124a Abs. 3 Satz 1 genannten Flächen sowie die auf die landwirtschaftliche Nutzung entfallenden Hof- und Gebäudeflächen jedoch ohne den zur Wohnung gehörenden Grund und Boden; dies gilt auch, soweit die Flächen als Grundvermögen bewertet wurden. <sup>3</sup>Maßgebend ist der Umfang der selbst bewirtschafteten Fläche zu Beginn des Wirtschaftsjahres. <sup>4</sup>Der Hektarwert ist nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes zu ermitteln. <sup>5</sup>Aus Vereinfachungsgründen kann als Hektarwert - auch in Fällen der Zupachtung von Einzelflächen - der im Einheitswert des Betriebs enthaltene oder der aus dem Ersatzwirtschaftswert abzuleitende Hektarwert für landwirtschaftliche Nutzungen ohne Sonderkulturen angesetzt werden. <sup>6</sup>Hierbei ist der festgestellte Einheitswert bzw. der im Rahmen der Grundsteuermessbetragsveranlagung ermittelte Ersatzwirtschaftswert heranzuziehen, der auf den letzten Zeitpunkt festgestellt bzw. ermittelt worden ist, der vor dem Beginn des Wirtschaftsjahres liegt oder mit dem Beginn des Wirtschaftsjahres zusammenfällt, für den der



Gewinn zu ermitteln ist.<sup>7</sup> Fortschreibungen und Nachfeststellungen, die nach Bestandskraft des Steuerbescheides ergehen, bleiben unberücksichtigt.<sup>8</sup> Werden in den alten Ländern ausschließlich zugepachtete Flächen bewirtschaftet, ist der Hektarwert der größten Fläche maßgebend.<sup>9</sup> Werden im Beitrittsgebiet ausschließlich zugepachtete Flächen bewirtschaftet, gilt Satz 5 entsprechend.

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

(2) <sup>1</sup>Jede in § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b bis d BewG genannte Nutzung ist als einzelne Sondernutzung anzusehen. <sup>2</sup>Bei der sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzung gilt jede einzelne Nutzungsart als selbständige Sondernutzung. <sup>3</sup>Für die Frage, mit welchem Wert die selbst bewirtschafteten Sondernutzungen aus dem Einheitswert oder aus dem Ersatzwirtschaftswert abzuleiten sind, ist Absatz 1 entsprechend anzuwenden. <sup>4</sup>Für Sondernutzungen, deren Wert 500 DM nicht übersteigt, kommt ein Zuschlag nach § 13a Abs. 5 EStG nicht in Betracht. <sup>5</sup>Beträgt der Wert der Sondernutzung mehr als 2.000 DM und ist der Steuerpflichtige nicht nach § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG auf den Wegfall der Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach § 13a EStG hingewiesen worden, ist auch für diese Sondernutzung nur ein Zuschlag von 1.000 DM (**für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2001 enden, von 512 Euro**) zu machen.

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

(3) <sup>1</sup>§ 13a Abs. 6 EStG enthält eine abschließende Aufzählung der zu berücksichtigenden Betriebsvorgänge. <sup>2</sup>In die Gewinnkorrektur aus forstwirtschaftlicher Nutzung sind alle Erträge einzubeziehen, die aus der Nutzung von Flächen der Forstwirtschaft erzielt werden. <sup>3</sup>Die Veräußerung oder Entnahme von Wirtschaftsgütern des übrigen Anlagevermögens umfasst auch immaterielle Wirtschaftsgüter, wie z. B. eine Milchreferenzmenge im Zusammenhang mit einer Betriebsumstellung. <sup>4</sup>Ein Zusammenhang zwischen der Veräußerung eines Wirtschaftsguts und einer Betriebsumstellung wird nicht dadurch gelöst, dass das Wirtschaftsgut in einem anderen Wirtschaftsjahr als dem der Betriebsumstellung veräußert wird, um etwa eine günstige Marktsituation auszunutzen. <sup>5</sup>Eine Nutzungsänderung des Wirtschaftsguts steht einer Erfassung der Gewinnkorrektur nicht entgegen. <sup>6</sup>Als Dienstleistungen und vergleichbare Tätigkeiten, die dem Bereich der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden, sind die in R 135 genannten Tätigkeiten innerhalb der dort genannten Grenzen zu verstehen, wenn sie nicht für andere Betriebe der Land- und Forstwirtschaft erbracht werden. <sup>7</sup>Bei der Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens sind die vereinnahmten Miet- und Pachtzinsen nicht als Gewinnkorrektur nach § 13a Abs. 6 EStG zu erfassen, sondern nach § 13a Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 EStG, da es sich insofern nicht um Dienstleistungen und vergleichbare Tätigkeiten handelt, und zwar auch, soweit die Nutzungsüberlassung gegenüber anderen Betrieben der Land- und Forstwirtschaft erbracht wird. <sup>8</sup>Bei der Gewinnermittlung nach § 13a Abs. 6 Satz 3 EStG ist von den Einnahmen einschließlich der Umsatzsteuer auszugehen.

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

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

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

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

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

(6) <sup>1</sup>Ist der Gewinn nach § 13a EStG für ein Rumpfwirtschaftsjahr zu ermitteln, so sind der Grundbetrag und die Zuschläge für Sondernutzungen nur anteilig anzusetzen. <sup>2</sup>Dies gilt entsprechend, wenn sich das bisherige Wirtschaftsjahr bei Umstellung des Wirt-

schaftsjahres nach § 8c Abs. 2 Satz 2 oder 3 EStDV verlängert.

### Übergang von § 13a EStG a. F. zu § 13a EStG n. F.

(7) <sup>1</sup>Der Übergang von der bisherigen Gewinnermittlung nach § 13a EStG auf die Gewinnermittlung nach § 13a EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 kann Gewinnkorrekturen erforderlich machen. <sup>2</sup>Gewinnkorrekturen sind erforderlich, wenn sich Betriebsvorgänge durch den Übergang auf die neue Gewinnermittlung entweder nicht mehr auswirken, obwohl sie sich im Zeitpunkt ihrer Entstehung hätten auswirken müssen, oder sich auswirken, obwohl sie sich im Zeitpunkt ihres Entstehens nicht hätten auswirken dürfen, oder sich mehrfach auswirken. <sup>3</sup>Als Abrechnungen zu erfassen sind insbesondere

- Betriebseinnahmen, die nach der alten Rechtslage im Zeitpunkt ihres Entstehens nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 EStG abgegolten waren und nach der neuen Rechtslage als gesondert zu ermittelnder Gewinn zu behandeln sind und

- Betriebsvorgänge, die nach neuer und alter Rechtslage als Sondergewinn zu erfassen sind und die nach § 4 Abs. 1 EStG bereits erfasst worden sind und deren Zufluss im Geltungsbereich der neuen Rechtslage erfolgt.

<sup>4</sup>Als Zurechnungen zu erfassen sind insbesondere: Betriebseinnahmen, die nach der alten Rechtslage als gesondert zu erfassender Gewinn zu beurteilen waren, aber noch nicht erfasst worden sind, nach der neuen Rechtslage mit dem Grundbetrag abgegolten sind und deren Zufluss im Geltungsbereich der neuen Rechtslage erfolgt. <sup>5</sup>Die Gewinnkorrekturen sind **nach dem Abzug der Schuldzinsen im Sinne des § 13a Abs. 3 Satz 2 EStG** grundsätzlich im ersten Wirtschaftsjahr vorzunehmen, für das die Gewinnermittlung nach § 13a EStG nach den neuen Grundsätzen erfolgt. <sup>6</sup>Zur Vermeidung von Härten können die Gewinnkorrekturen (Saldo aus Zu- und Abrechnungen) auf Antrag des Steuerpflichtigen gleichmäßig entweder auf das Jahr des Übergangs und das folgende Jahr oder auf das Jahr des Übergangs und die beiden folgenden Jahre **verteilt** werden. <sup>7</sup>Wird der Betrieb vorher veräußert oder aufgegeben, so erhöhen die noch nicht berücksichtigten Beträge den laufenden Gewinn des letzten Wirtschaftsjahres.

### Zu § 14 EStG

#### R 131. Wechsel im Besitz von Betrieben, Teilbetrieben und Betriebsteilen

##### Veräußerungsgewinn

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

##### Feldinventar, stehende Ernte

(2) <sup>1</sup>Besondere Anlagen auf oder im Grund und Boden, die zum beweglichen Anlagevermögen oder zum Umlaufvermögen gehören, sind grundsätzlich als eigene Wirtschaftsgüter zu behandeln. <sup>2</sup>Das gilt auch für das Feldinventar und die stehende Ernte. <sup>3</sup>Bei landwirtschaftlichen Betrieben mit jährlicher Fruchtfolge kann jedoch von einer Aktivierung des Feldinventars und der stehenden Ernte **aus Billigkeitsgründen** abgesehen werden. **<sup>4</sup>Ist der Landwirt nach einem Verzicht auf die Bewertung zu einer Aktivierung des Feldinventars und der stehenden Ernte übergegangen, ist er hieran auf Grund der Bewertungsstetigkeit auch für die Zukunft gebunden.** <sup>5</sup>Eine Entschädigung, die bei der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs oder eines Teilbetriebs für diese Wirtschaftsgüter gezahlt wird, ist in voller Höhe in den Veräußerungserlös einzubeziehen. <sup>6</sup>Beim Übernehmer gehört sie zu den abzugsfähigen Betriebsausgaben des laufenden Wirtschaftsjahrs. <sup>7</sup>Der Pächter eines Betriebs mit jährlicher Fruchtfolge kann von der Vereinfachungsregelung, die Kosten der jährlichen eigenen Feldbestellung nicht zu aktivieren, nur dann Gebrauch machen, wenn er auch die vom Verpächter übernommenen Feldbestände nicht **aktiviert**. <sup>8</sup>Aktiviert er die Kosten des übernommenen Feldinventars, dann muss er diese Aktivierung durch die Aktivierung der jährlich anfallenden Kosten für den Anbau der Feldbestände bis zum Pachtende fortführen und grundsätzlich in gleicher Höhe eine Rückgabeverpflichtung passivieren, wenn er die Verpflichtung übernommen hat, bei Pachtende Feldbestände von gleichem Realwert zurückzuerstatten. <sup>9</sup>Die Fortführung des Aktivpostens "Feldinventar" gilt entsprechend auch für den Fall, dass ein Käufer oder Pächter eines Betriebs das Feldinventar gegen Zahlung einer Entschädigung übernimmt und von der Vereinfachungsregelung keinen Gebrauch macht. <sup>10</sup>Der Verpächter eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, der auf die Aktivierung des Feldinventars und der stehenden Ernte nach Satz 3 sowie der selbst geschaffenen Vorräte verzichtet hat, kann im Fall der eiserne Verpachtung seines Betriebs von einer Aktivierung der auf Rückgabe dieser Wirtschaftsgüter

gerichteten Sachwertforderung absehen. <sup>11</sup>Die Verpachtung führt insoweit zu keiner Gewinnrealisierung.

### Teilbetrieb

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

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

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

Gewinne, die bei der **Veräußerung** oder Aufgabe **eines** forstwirtschaftlichen **Betriebs oder Teilbetriebs** für das stehende Holz erzielt werden, sind nach § 14 EStG zu versteuern. <sup>2</sup>Veräußerungsgewinn ist hierbei der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens übersteigt, der nach § 4 Abs. 1 EStG für den Zeitpunkt der Veräußerung ermittelt wird. <sup>3</sup>Ist kein Bestandsvergleich für das stehende Holz vorgenommen worden und hat der Veräußerer den forstwirtschaftlichen Betrieb oder Teilbetrieb schon am 21.6.1948 <sup>1)</sup> besessen, so ist der Gewinn aus der Veräußerung des stehenden Holzes so zu ermitteln, dass dem auf das stehende Holz entfallenden Veräußerungspreis der Betrag gegenübergestellt wird, mit dem das stehende Holz in dem für den 21.6.1948 <sup>2)</sup> maßgebenden Einheitswert des forstwirtschaftlichen Betriebs oder Teilbetriebs enthalten war. <sup>4</sup>Hat der Veräußerer den forstwirtschaftlichen Betrieb oder Teilbetrieb nach dem 20.6.1948) erworben, so sind bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns die steuerlich noch nicht berücksichtigten Anschaffungs- oder Erstaufforstungskosten für das stehende Holz dem auf das stehende Holz entfallenden Veräußerungserlös gegenüberzustellen. <sup>5</sup>Bei Veräußerungen im Beitrittsgebiet ist der Buchwert zum 1.7.1990 in den Fällen, in denen kein Bestandsvergleich für das stehende Holz vorgenommen wurde, gemäß § 52 Abs. 1 DMBilG unter Anwendung der Richtlinien für die Ermittlung und Prüfung des Verkehrswertes von Waldflächen und für Nebenentschädigungen (Waldwertermittlungs-Richtlinien 1991 - WaldR91 - BAnZ 100a vom 5.6.1991 zu ermitteln. <sup>6</sup>Die Steuer auf den Veräußerungsgewinn ist auf Antrag nach § 34 Abs. 1 **oder 3** EStG zu berechnen (§ 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG).

Die auf das stehende Holz entfallenden Einnahmen aus der **Veräußerung einzelner forstwirtschaftlicher Grundstücksflächen**, die keinen forstwirtschaftlichen Teilbetrieb bilden, gehören zu den laufenden Einnahmen des Wirtschaftsjahrs. <sup>2</sup>Für die Ermittlung des Gewinns gelten die Grundsätze des § 4 Abs. 1 EStG. <sup>3</sup>Nummer 1 Satz 3 bis 5 **ist** entsprechend anzuwenden. <sup>4</sup>Bei den Gewinnen aus der Veräußerung kann es sich um außerordentliche Holznutzungen im Sinne des § 34b Abs. 1 Nr. 1 EStG (>R 204) handeln, die nach § 34 Abs. 1 EStG tarifbegünstigt sind (§ 34 Abs. 2 Nr. 5 EStG).

### Freibetrag

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

### R 132. Durch behördlichen Zwang veranlasste Veräußerungen

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

### R 133.

- unbesetzt -

### Zu § 14a EStG

### R 133a. Freibetrag bei Betriebsveräußerung im Ganzen (§ 14a Abs. 1 bis 3 EStG)

### **R 133b. Freibetrag für die Abfindung weichender Erben (§ 14a Abs. 4, 6 und 7 EStG)**

#### **Vorweggenommene Erbfolge**

(1) <sup>1</sup>Eine Abfindung weichender Erben liegt auch dann vor, wenn in sachlichem Zusammenhang mit der Übertragung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs im Wege der vorweggenommenen Erbfolge begünstigte Leistungen an den weichenden Erben erbracht werden. <sup>2</sup>Die Beteiligten müssen davon ausgehen, dass der Zuwendungsempfänger den Betrieb nicht übernehmen wird und sich die Zuwendung auf seine Abfindungsansprüche anrechnen lassen muss (>BFH vom 4.3.1993 - BStBl II S. 788); eine bloße Absichtsbekundung der Beteiligten reicht allerdings nicht aus, wenn die sonstigen Umstände (z. B. Berufsausbildung oder ausgeübter Beruf der künftigen Erben) gegen die Angaben der Beteiligten sprechen. <sup>3</sup>Wird der Abgefundene später Erbe oder Hofübernehmer oder bleibt der Betrieb nicht bestehen, ist der begünstigende Einkommensteuerbescheid gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern. <sup>4</sup>**Der Betrieb bleibt nicht bestehen, wenn nicht der überwiegende Teil seiner nach Abfindung verbleibenden Nutzfläche auf den Hofübernehmer übertragen wird.** <sup>5</sup>Ein bereits gewährter Freibetrag ist aus Billigkeitsgründen nicht rückgängig zu machen, wenn nachträglich eingetretene zwingende Umstände die vorgesehene Handhabung unmöglich gemacht haben, z. B. Tod oder schwere und bleibende Erkrankung des vorgesehenen Hofnachfolgers.

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

(2) <sup>1</sup>Finden mehrere Personen wegen desselben land- und forstwirtschaftlichen Betriebs weichende Erben ab, ist der Freibetrag bis zur Höhe von 120.000 DM (**für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2001 enden: 61.800 Euro**) je weichender Erbe anteilig zu gewähren. <sup>2</sup>Es ergibt sich kein mehrfacher Anspruch auf die Gewährung eines Freibetrags nach § 14a Abs. 4 EStG, wenn ein Steuerpflichtiger Inhaber mehrerer land- und forstwirtschaftlicher Betriebe ist. <sup>3</sup>Im Übrigen kann der Freibetrag in Höhe von 120.000 DM (**für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2001 enden: 61.800 Euro**) auch bei Ehegattenmitunternehmern oder wenn der künftige Erblasser Inhaber mehrerer Betriebe ist, nur insgesamt einmal für jeden weichenden Erben gewährt werden. <sup>4</sup>Wird ein weichender Erbe in mehreren Schritten und/oder von mehreren Personen abgefunden, so sind auf Grund von Abfindungen für ihn bereits gewährte Freibeträge anzurechnen. <sup>5</sup>Finden mehrere Steuerpflichtige nacheinander, z. B. Hofübergeber und später auch der Hofübernehmer, einen weichenden Erben ab, so kann zunächst der Steuerpflichtige, der als erster einen begünstigten Gewinn erzielt, den Freibetrag bis zur vollen Höhe in Anspruch nehmen. <sup>6</sup>Finden Mitunternehmer gleichzeitig denselben weichenden Erben ab und ist ihnen der Veräußerungs- oder Entnahmegewinn zuzurechnen, so ist ihnen der Freibetrag im gleichen Verhältnis zuzurechnen wie der Veräußerungs- oder Entnahmegewinn.

#### **Freibeträge vor dem 1.1.1986**

(3) <sup>1</sup>Für die nach § 14a Abs. 7 EStG erforderliche Anrechnung von Freibeträgen, die auf Grund der vor dem 1.1.1986 geltenden Gesetzesfassungen gewährt wurden, sind diese auf die einzelnen weichenden Erben aufzuteilen, wenn die Gewährung des (Alt-)Freibetrags auf einer Abfindung mehrerer weichender Erben beruhte. <sup>2</sup>Dabei ist das Verhältnis der dem weichenden Erben zugewendeten Abfindung zur Gesamtabfindung aus dem einheitlichen Abfindungsvorgang maßgebend.

#### **Veräußerung mehrerer Wirtschaftsgüter**

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

### **Zu § 15 EStG**

#### **R 134. Selbständigkeit**

##### **Versicherungsvertreter**

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

## Hausgewerbetreibende und Heimarbeiter

(2) <sup>1</sup>Hausgewerbetreibende sind im Gegensatz zu Heimarbeitern, deren Tätigkeit als nicht selbständige Arbeit anzusehen ist, selbstständige Gewerbetreibende. <sup>2</sup>Die Begriffe des >Hausgewerbetreibenden und des >Heimarbeiters sind im HAG bestimmt. <sup>3</sup>Wie bei Heimarbeitern ist die Tätigkeit der nach § 1 Abs. 2 Buchstabe a HAG gleichgestellten Personen, "die in der Regel allein oder mit ihren Familienangehörigen in eigener Wohnung oder selbstgewählter Betriebsstätte eine sich in regelmäßigen Arbeitsvorgängen wiederholende Arbeit im Auftrag eines anderen gegen Entgelt ausüben, ohne dass ihre Tätigkeit als gewerblich anzusehen oder dass der Auftraggeber ein Gewerbetreibender oder Zwischenmeister ist", als nicht selbständige Arbeit anzusehen. <sup>4</sup>Dagegen sind die nach § 1 Abs. 2 Buchstaben b bis d HAG gleichgestellten Personen wie Hausgewerbetreibende selbstständige Gewerbetreibende. <sup>5</sup>Über die Gleichstellung mit Hausgewerbetreibenden entscheiden nach dem HAG die von den zuständigen Arbeitsbehörden errichteten Heimarbeitsausschüsse. <sup>6</sup>Für die Unterscheidung von Hausgewerbetreibenden und Heimarbeitern ist von dem Gesamtbild des einzelnen Falles auszugehen. <sup>7</sup>Heimarbeiter ist nicht, wer fremde Hilfskräfte beschäftigt oder die Gefahr des Unternehmens, insbesondere auch wegen wertvoller Betriebsmittel, trägt. <sup>8</sup>Auch eine größere Anzahl von Auftraggebern und ein größeres Betriebsvermögen können die Eigenschaft als Hausgewerbetreibender begründen. <sup>9</sup>Die Tatsache der Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen durch den Auftraggeber ist für die Frage, ob ein Gewerbebetrieb vorliegt, ohne Bedeutung.

### Sozialversicherungspflicht

(3) <sup>1</sup>Eine sozialversicherungspflichtige Beschäftigung, die allein auf Grund des § 7 Abs. 4 SGB IV festgestellt wird (sog. Scheinselbstständigkeit), steht der Annahme einer steuerlich selbstständigen Betätigung nicht entgegen. <sup>2</sup>Arbeitnehmerähnliche Selbstständige im Sinne des § 2 Nr. 9 SGB VI sind steuerlich regelmäßig selbstständig tätig.

### R 134a. Nachhaltigkeit

- unbesetzt -

### R 134b. Gewinnerzielungsabsicht

- unbesetzt -

### R 134c. Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

- unbesetzt -

## R 135. Abgrenzung des Gewerbebetriebs von der Land- und Forstwirtschaft

### Allgemeine Grundsätze

(1) <sup>1</sup>Land- und Forstwirtschaft ist die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren sowie die Verwertung der dadurch selbstgewonnenen Erzeugnisse. <sup>2</sup>Als Boden im Sinne des Satzes 1 gelten auch Substrate und Wasser. <sup>3</sup>Ob eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, ist jeweils nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu entscheiden. <sup>4</sup>Liegt eine teils gewerbliche und teils land- und forstwirtschaftliche Betätigung vor, so sind beide Betriebe selbst dann getrennt zu beurteilen, wenn eine zufällige, vorübergehende wirtschaftliche Verbindung zwischen ihnen besteht, die ohne Nachteil für diese Betriebe gelöst werden kann. <sup>5</sup>Nur eine über dieses Maß hinausgehende wirtschaftliche Beziehung zwischen beiden Betrieben, d. h. eine planmäßig im Interesse des Hauptbetriebs gewollte Verbindung, kann eine einheitliche Beurteilung verschiedenartiger Betätigungen rechtfertigen. <sup>6</sup>Sie führt zur Annahme eines einheitlichen land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, wenn die Land- und Forstwirtschaft dem Unternehmen das Gepräge verleiht, und zur Annahme eines einheitlichen Gewerbebetriebs, wenn das Gewerbe im Vordergrund steht und die land- und forstwirtschaftliche Betätigung nur die untergeordnete Bedeutung einer Hilfstätigkeit hat. <sup>7</sup>Bei in Mitunternehmerschaft (>R 138) geführten Betrieben ist § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG anzuwenden; Tätigkeiten, die die Voraussetzungen der folgenden Vereinfachungsregelungen erfüllen, gelten dabei als land- und forstwirtschaftlich. <sup>8</sup>Bei der Ermittlung der in den folgenden Absätzen aufgeführten Umsatzgrenzen ist von den Betriebseinnahmen (ohne Umsatzsteuer) auszugehen.

### Strukturwandel

(2) <sup>1</sup>Bei einem Strukturwandel vom land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zum Gewerbebetrieb beginnt der Gewerbebetrieb in dem Zeitpunkt, in dem die Tätigkeit des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs dauerhaft umstrukturiert wird. <sup>2</sup>Hiervon ist z. B. auszuge-

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

### Nebenbetrieb

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

überwiegend im eigenen Hauptbetrieb erzeugte Rohstoffe be- oder verarbeitet werden und die dabei gewonnenen Erzeugnisse

1. überwiegend für den Verkauf bestimmt sind

oder

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

und

die Erzeugnisse im Rahmen einer ersten Stufe der Be- oder Verarbeitung, die noch dem land- und forstwirtschaftlichen Bereich zuzuordnen ist, hergestellt werden.<sup>2</sup>Die Regelung gilt aus Vereinfachungsgründen auch für Produkte der zweiten (gewerblichen) Verarbeitungsstufe, wenn diese zur Angebotsabrundung im Rahmen der Direktvermarktung eigener land- und forstwirtschaftlicher Produkte abgegeben werden und der Umsatz daraus nicht mehr als 20.000 DM (**für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2001 enden, 10.300 Euro**) im Wirtschaftsjahr beträgt.<sup>3</sup>Nebenbetriebe sind auch Substanzbetriebe (Abbauland im Sinne des § 43 BewG), z. B. Sandgruben, Kiesgruben, Torfstiche, wenn die gewonnene Substanz überwiegend im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet wird.<sup>4</sup>Der Absatz von Eigenerzeugnissen über einen eigenständigen Einzel- oder Großhandelsbetrieb (Absatz 6), die Ausführung von Dienstleistungen (Absätze 7, 9 und 10) und die Ausführung von besonderen Leistungen (Abs. 8) sind kein Nebenbetrieb.

### Unmittelbare Verwertung organischer Abfälle

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

### Zukauf fremder Erzeugnisse

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

### Handelsgeschäft

(6) <sup>1</sup>Werden selbstgewonnene land- und forstwirtschaftliche Erzeugnisse - ohne Be- und Verarbeitung in einem Nebenbetrieb - über ein eigenständiges Handelsgeschäft, z. B. Einzelhandelsbetrieb, Ladengeschäft, Großhandelsbetrieb, abgesetzt, so ist zu prüfen, ob Erzeugerbetrieb und Handelsgeschäft einen einheitlichen Betrieb oder zwei selbstständige Betriebe darstellen.<sup>2</sup>Erzeugerbetrieb und Handelsgeschäft bilden einen einheitlichen Betrieb, wenn

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

oder

2.

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

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

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

oder

2. diese jedoch im Verhältnis zur gesamten Absatzmenge des Handelsgeschäfts nur von untergeordneter Bedeutung sind; in diesem Fall ist für die Annahme von zwei selbständigen Betrieben ferner Voraussetzung, dass die Betriebsführung des Erzeugerbetriebs von dem Handelsgeschäft unabhängig ist und beide Betriebe auch nach der Verkehrsauffassung als zwei selbständige Betriebe nach außen auftreten.

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

#### **Absatz eigener Erzeugnisse in Verbindung mit Dienstleistungen**

(7) <sup>1</sup>Bei Dienstleistungen (z. B. Grabpflege, Gartengestaltung) im Zusammenhang mit dem Absatz eigener land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse handelt es sich grundsätzlich um eine gewerbliche Tätigkeit. <sup>2</sup>Soweit im Zusammenhang mit diesen Dienstleistungen die Umsätze aus selbstgewonnenen land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnissen überwiegen und der Umsatz aus diesen Dienstleistungen 50 % des Gesamtumsatzes des Betriebs nicht übersteigt, können diese Dienstleistungen aus Vereinfachungsgründen der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden. <sup>3</sup>Liegt eine gewerbliche Tätigkeit vor, ist zu prüfen, ob Erzeugerbetrieb und Dienstleistungsbetrieb einen einheitlichen Betrieb oder zwei selbständige Betriebe darstellen. <sup>4</sup>Von einem einheitlichen Gewerbebetrieb ist auszugehen, wenn der Umsatz aus Dienstleistungen mehr als 50 % des Gesamtumsatzes beträgt.

#### **Absatz selbst erzeugter Getränke in Verbindung mit besonderen Leistungen**

(8) <sup>1</sup>Der Ausschank von selbst erzeugten Getränken, z. B. Wein, stellt keine Dienstleistung im Sinne des Absatzes 7 Satz 1, sondern lediglich eine Form der Vermarktung dar. <sup>2</sup>Werden daneben jedoch Speisen und zugekaufte Getränke verabreicht, z. B. in einer Besen- oder Straußwirtschaft, liegt insoweit eine besondere Leistung und damit grundsätzlich eine gewerbliche Tätigkeit vor. <sup>3</sup>Übersteigt der Umsatz aus diesen Leistungen jedoch nicht 50 % des Umsatzes der Besen- oder Straußwirtschaft und nicht 100.000 DM (**für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2001 enden, 51.500 Euro**) im Wirtschaftsjahr, sind die besonderen Leistungen aus Vereinfachungsgründen der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen. <sup>4</sup>Absatz 7 Sätze 3 und 4 gilt entsprechend.

#### **Verwendung von Wirtschaftsgütern außerhalb des Betriebs**

(9) <sup>1</sup>Wenn ein Land- und Forstwirt Wirtschaftsgüter außerbetrieblich verwendet, die er eigens zu diesem Zweck angeschafft hat, liegt ohne weiteres von Anfang an ein Gewerbebetrieb vor. <sup>2</sup>Verwendet ein Land- und Forstwirt Wirtschaftsgüter auch außerhalb seines Betriebs, indem er sie Dritten entgeltlich überlässt oder mit ihnen für Dritte Dienstleistungen verrichtet, so stellt diese Betätigung entweder eine land- und forstwirtschaftliche oder eine gewerbliche Tätigkeit dar. <sup>3</sup>Die Frage, ob eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt, ist aus Vereinfachungsgründen nicht zu prüfen, wenn die Wirtschaftsgüter neben der eigenbetrieblichen Nutzung ausschließlich für andere Betriebe der Land- und Forstwirtschaft verwendet werden und die Umsätze daraus nicht mehr als ein Drittel des Gesamtumsatzes und nicht mehr als 100.000 DM (**für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2001 enden, 51.500 Euro**) im Wirtschaftsjahr betragen. <sup>4</sup>Diese Regelung gilt auch bei Nutzungsüberlassungen oder Dienstleistungen, die nicht für andere Betriebe der Land- und Forstwirtschaft erbracht werden, unter der zusätzlichen Voraussetzung, dass die Umsätze daraus insgesamt nicht mehr als 20.000 DM (**für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2001 enden, 10.300 Euro**) im Wirtschaftsjahr betragen. <sup>5</sup>Als andere Betriebe der Land- und Forstwirtschaft im Sinne des Satzes 3 gelten auch Körperschaften, Vermögensmassen und Personenvereinigungen sowie deren Teilbetriebe, sofern sich deren Betätigung auf die Land- und Forstwirtschaft beschränkt. <sup>6</sup>Die Vereinfachungsregelungen der Sätze 3 bis 5 finden bei Wirtschaftsgütern, die Nebenbetrieben zuzurechnen sind, und bei der Beherbergung von Fremden keine Anwendung.

#### **Land- und forstwirtschaftliche Dienstleistungen**

(10) <sup>1</sup>Sofern ein Land- und Forstwirt Dienstleistungen ohne Verwendung von Wirtschaftsgütern seines Betriebs verrichtet, stellt diese Betätigung entweder eine land- und forstwirtschaftliche oder eine gewerbliche Tätigkeit dar. <sup>2</sup>Die Frage, ob eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt, ist aus Vereinfachungsgründen nicht zu prüfen, wenn

1. die Dienstleistungen für andere Betriebe der Land- und Forstwirtschaft erbracht werden und
2. es sich um typisch land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten handelt, und
3. die Umsätze daraus nicht mehr als ein Drittel des Gesamtumsatzes und nicht mehr als 100.000 DM (**für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2001 enden, 51.500 Euro**) im Wirtschaftsjahr betragen.

<sup>3</sup>Diese Regelung gilt auch für typisch land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten, die nicht für andere Betriebe der Land- und Forstwirtschaft erbracht werden, wenn die Umsätze nach Satz 2 Nummer 3 insgesamt nicht mehr als 20.000 DM (**für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2001 enden, 10.300 Euro**) im Wirtschaftsjahr betragen. <sup>4</sup>Absatz 9 Satz 5 gilt entsprechend. <sup>5</sup>Die Vereinfachungsregelungen nach den Sätzen 2 und 3 können nicht in Anspruch genommen werden, soweit die Betragsgrenzen der Sätze 3 und 4 des Absatzes 9 bereits ausgeschöpft wurden.

### **Energieerzeugung**

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

### **Beherbergung von Fremden**

(12) <sup>1</sup>Die Abgrenzung des Gewerbebetriebs gegenüber der Land- und Forstwirtschaft richtet sich bei der Beherbergung von Fremden nach den Grundsätzen von R 137. <sup>2</sup>Aus Vereinfachungsgründen ist keine gewerbliche Tätigkeit anzunehmen, wenn weniger als vier Zimmer **und** weniger als sechs Betten zur Beherbergung von Fremden bereitgehalten werden und keine Hauptmahlzeit gewährt wird.

## **R 136. Abgrenzung des Gewerbebetriebs von der selbständigen Arbeit**

- unbesetzt -

## **R 137. Abgrenzung des Gewerbebetriebs von der Vermögensverwaltung**

### **Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>Die bloße Verwaltung eigenen Vermögens ist regelmäßig keine gewerbliche Tätigkeit. <sup>2</sup>Vermögensverwaltung liegt vor, wenn sich die Betätigung noch als Nutzung von Vermögen im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten darstellt und die Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte durch Umschichtung nicht entscheidend in den Vordergrund tritt. <sup>3</sup>Ein Gewerbebetrieb liegt dagegen vor, wenn eine selbständige nachhaltige Betätigung mit Gewinnabsicht unternommen wird, sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. <sup>4</sup>Die Verpachtung eines Gewerbebetriebs ist grundsätzlich nicht als Gewerbebetrieb anzusehen **>aber R 139 Abs. 5**.

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

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

### **Vermietung beweglicher Gegenstände**

(3) <sup>1</sup>Die Vermietung beweglicher Gegenstände (z. B. Pkw, Wohnmobile, Boote) führt grundsätzlich zu sonstigen Einkünften im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG oder bei Sachinbegriffen zu Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 1 **Satz 1** Nr. 2 EStG. <sup>2</sup>Eine gewerbliche Tätigkeit liegt vor, wenn im Zusammenhang mit der Vermietung ins Gewicht fallende Sonderleistungen erbracht werden oder der Umfang der Tätigkeit eine unternehmerische Organisation erfordert.

### **Betriebsaufspaltung - Allgemeines**

(4) - unbesetzt -



### **Betriebsaufspaltung - Sachliche Verflechtung**

(5) - unbesetzt -

### **Betriebsaufspaltung - Personelle Verflechtung**

(6) - unbesetzt -

### **Betriebsaufspaltung - Zusammenrechnung von Ehegattenanteilen**

(7) - unbesetzt -

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

(8) <sup>1</sup>Hinsichtlich der Zusammenrechnung der Anteile von **Eltern und minderjährigen Kindern** gilt Folgendes: <sup>2</sup>Eine personelle Verflechtung liegt vor, wenn einem Elternteil oder beiden Elternteilen und einem minderjährigen Kind an beiden Unternehmen jeweils zusammen die Mehrheit der Stimmrechte zuzurechnen sind. <sup>3</sup>Ist beiden Elternteilen an einem Unternehmen zusammen die Mehrheit der Stimmrechte zuzurechnen und halten sie nur zusammen mit dem minderjährigen Kind am anderen Unternehmen die Mehrheit der Stimmrechte, liegt, wenn das Vermögenssorgerecht beiden Elternteilen zusteht, grundsätzlich ebenfalls eine personelle Verflechtung vor. <sup>4</sup>Hält nur ein Elternteil an dem einen Unternehmen die Mehrheit der Stimmrechte und hält er zusammen mit dem minderjährigen Kind die Mehrheit der Stimmrechte an dem anderen Unternehmen, so liegt grundsätzlich keine personelle Verflechtung vor; auch in diesem Fall kann aber eine personelle Verflechtung anzunehmen sein, wenn das Vermögenssorgerecht allein beim beteiligten Elternteil liegt oder wenn das Vermögenssorgerecht bei beiden Elternteilen liegt und zusätzlich zur ehelichen Lebensgemeinschaft gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen der Ehegatten vorliegen. <sup>5</sup>Ist nur einem Elternteil an dem einen Unternehmen die Mehrheit der Stimmrechte zuzurechnen und halten an dem anderen Unternehmen beide Elternteile zusammen mit dem minderjährigen Kind die Mehrheit der Stimmrechte, liegt grundsätzlich keine personelle Verflechtung vor, es sei denn, die Elternanteile können zusammengerechnet werden und das Vermögenssorgerecht steht beiden Elternteilen zu.

### **Wertpapiergeschäfte**

(9) - unbesetzt -

## **R 138. Mitunternehmerschaft**

### **Allgemeines**

(1) - unbesetzt -

### **Mehrstöckige Personengesellschaft**

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

### **Gewinnverteilung**

(3) - unbesetzt -

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

(4) - unbesetzt -

### **Umfassend gewerbliche Personengesellschaft**

(5) <sup>1</sup>Personengesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG sind außer der OHG und der KG diejenigen sonstigen Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebs anzusehen sind. <sup>2</sup>Auch die Partnereederei und die >Unterbeteiligungsgesellschaft sind Personengesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG. <sup>3</sup>Die eheliche Gütergemeinschaft ist nicht umfassend gewerblich tätig im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG. <sup>4</sup>Eine land- und forstwirtschaftlich, freiberuflich oder vermögensverwaltend tätige Personengesellschaft, zu deren Gesamthandsvermögen eine >Beteiligung an einer ge-

werblich tätigen Personengesellschaft gehört, bezieht in vollem Umfang gewerbliche Einkünfte.

### **Gewerblich geprägte Personengesellschaft**

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

### **R 138a. Steuerliche Anerkennung von Familiengesellschaften**

#### **Grundsätze**

(1) - unbesetzt -

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

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

#### **Gewinnverteilung bei Familiengesellschaften**

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

#### **Typisch stille Gesellschaft**

(4) - unbesetzt -

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

(5) - unbesetzt -

### **R 138b.**

- unbesetzt -

### **R 138c. Verluste aus gewerblicher Tierzucht**

Betreibt ein Steuerpflichtiger gewerbliche Tierzucht oder Tierhaltung in mehreren selbständigen Betrieben, so kann der in einem Betrieb erzielte Gewinn aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung mit dem in einem anderen Betrieb des Steuerpflichtigen erzielten Verlust aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung bis zum Betrag von 0 DM (**ab VZ 2002 0 Euro**) verrechnet werden.

### **§ 15a EStG**

#### **R 138d. Verluste bei beschränkter Haftung**

##### **Verrechenbare Verluste bei Rechtsformwechsel**

(1) <sup>1</sup>Im Fall der Umwandlung der KG in eine OHG, GbR oder ein Einzelunternehmen können verrechenbare Verluste über den Wortlaut des § 15a Abs. 2 EStG hinaus mit späteren Gewinnen aus dem in neuer Rechtsform fortgeführten Unternehmen verrechnet werden. <sup>2</sup>Findet der Wechsel aus der KG in eine der genannten Rechtsformen innerhalb des Wirtschaftsjahres statt, so ist § 15a EStG für das gesamte Wirtschaftsjahr nicht anzuwenden. <sup>3</sup>Bei dem umgekehrten Fall des Rechtsformwechsels in eine KG gilt § 15a EStG für das gesamte Wirtschaftsjahr.

## Sonderbetriebsvermögen

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

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

(3) <sup>1</sup>Der erweiterte Verlustausgleich oder -abzug im Jahr der Entstehung des Verlustes bei der KG setzt u. a. voraus, dass derjenige, dem der Anteil zuzurechnen ist und der deshalb den Verlustanteil bei seiner persönlichen Steuerveranlagung ausgleichen oder abziehen will, am Bilanzstichtag namentlich im Handelsregister eingetragen ist. <sup>2</sup>Die Anmeldung zur Eintragung im Handelsregister reicht nicht aus. <sup>3</sup>Dies gilt auch, wenn die Eintragung z. B. wegen Überlastung des Handelsregistergerichts oder wegen firmenrechtlicher Bedenken des Gerichts noch nicht vollzogen ist. <sup>4</sup>Bei Treuhandverhältnissen im Sinne des § 39 AO und bei Unterbeteiligungen, die ein beschränkt haftender Unternehmer einem Dritten an seinem Gesellschaftsanteil einräumt, reicht für den erweiterten Verlustausgleich oder -abzug die Eintragung des Treuhänders oder des Hauptbeteiligten im Handelsregister nicht aus. <sup>5</sup>Der erweiterte Verlustausgleich nach § 15a Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG kommt nicht in Betracht, wenn sich die Haftung des Kommanditisten aus § 176 HGB ergibt. <sup>6</sup>Nach der Konzeption des § 15a EStG kann der Kommanditist Verluste insgesamt maximal bis zur Höhe seiner Einlage zuzüglich einer etwaigen überschießenden Außenhaftung nach § 171 Abs. 1 HGB steuerlich geltend machen. <sup>7</sup>Daher darf auch bei einer über mehrere Bilanzstichtage bestehenden Haftung das Verlustausgleichsvolumen nach § 15a Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG insgesamt nur einmal in Anspruch genommen werden. <sup>8</sup>Die spätere haftungsbeendende Einlageleistung schafft kein zusätzliches Verlustausgleichspotenzial. <sup>9</sup>Das Verlustausgleichspotenzial nach § 15a Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG darf auch dann nur einmal in Anspruch genommen werden, wenn die Außenhaftung des Kommanditisten auf Grund von Entnahmen nach § 172 Abs. 4 Satz 2 HGB wieder auflebt.

### Verrechenbare Verluste im Veräußerungs- bzw. Liquidationsfall

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

### Ausländische Verluste

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

### Verlustzurechnung nach § 52 Abs. 33 Satz 4 EStG beim Ausscheiden von Kommanditisten

(6) <sup>1</sup>In Höhe der nach § 52 Abs. 33 EStG als Gewinn zuzurechnenden Beträge sind bei den anderen Mitunternehmern unter Berücksichtigung der für die Zurechnung von Verlusten geltenden Grundsätze nach Maßgabe des Einzelfalls Verlustanteile anzusetzen (§ 52 Abs. 33 Satz 4 EStG). <sup>2</sup>Das bedeutet, dass im Fall der Auflösung der Gesellschaft diese Verlustanteile ausschließlich bei den unbeschränkt haftenden Mitunternehmern anzusetzen sind. <sup>3</sup>In den Fällen des Ausscheidens von Mitgesellschaftern ohne Auflösung der Gesellschaft sind bei den Mitunternehmern, auf die der Anteil des Ausscheidenden übergeht, in Höhe der in dem Anteil enthaltenen und auf sie übergehenden stillen Reserven Anschaffungskosten zu aktivieren. <sup>4</sup>In Höhe des Teilbetrags des negativen Kapitalkontos, der die stillen Reserven einschließlich des Firmenwerts übersteigt, sind bei den Mitunternehmern, auf die der Anteil übergeht, Verlustanteile anzusetzen. <sup>5</sup>Soweit die übernehmenden Mitunternehmer beschränkt haften, ist bei ihnen die Beschränkung des Verlustausgleichs nach § 15a EStG zu beachten.

## **R 139. Veräußerung des gewerblichen Betriebs**

### **Betriebsveräußerung im Ganzen**

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

### **Betriebsaufgabe im Ganzen**

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

### **Teilbetriebsveräußerung und Teilbetriebsaufgabe**

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

### **Veräußerung und Aufgabe eines Mitunternehmeranteils**

(4) <sup>1</sup>Veräußert ein Mitunternehmer Teile seiner Beteiligung, ist der Tatbestand des § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG erfüllt. <sup>2</sup>§ 16 Abs. 3 Satz 2 EStG gilt auch für die Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft.

### **Betriebsverpachtung im Ganzen**

(5) <sup>1</sup>Hat der Steuerpflichtige die wesentlichen Betriebsgrundlagen im Ganzen verpachtet und besteht für ihn oder seinen Rechtsnachfolger objektiv die Möglichkeit, den Betrieb später fortzuführen, kann er gleichwohl die Betriebsaufgabe erklären (>Verpächterwahlrecht). <sup>2</sup>Da es sich bei der Einstellung der werbenden Tätigkeit nach § 16 Abs. 3 EStG grundsätzlich um eine Betriebsaufgabe handelt, sind die Voraussetzungen für die Ausübung des Wahlrechts eng auszulegen. <sup>3</sup>Die Voraussetzungen für eine Betriebsverpachtung im Ganzen müssen nicht nur zu Beginn der Verpachtung, sondern während der gesamten Dauer des Pachtverhältnisses vorliegen. <sup>4</sup>Der Verpachtung eines Betriebs im Ganzen steht die Verpachtung eines Teilbetriebes gleich. <sup>5</sup>Für die gegenüber dem Finanzamt abzugebende Erklärung zur Aufgabe des Betriebs zu Beginn oder während der Verpachtung ist keine bestimmte Form vorgeschrieben. <sup>6</sup>Die Aufgabe des Betriebs ist für den vom Steuerpflichtigen gewählten Zeitpunkt anzuerkennen, wenn die Aufgabeerklärung spätestens drei Monate nach diesem Zeitpunkt abgegeben wird (>Drei-Monats-Frist). <sup>7</sup>Dies gilt auch, wenn der vom Steuerpflichtigen gewählte und innerhalb der Drei-Monats-Frist dem Finanzamt mitgeteilte Aufgabezeitpunkt in einem zurückliegenden Kalenderjahr liegt, für das hinsichtlich der Besteuerung des Aufgabegewinns eine gegenüber dem Kalenderjahr des Zugangs der Betriebsaufgabeerklärung abweichende gesetzliche Regelung zur Anwendung kommt. <sup>8</sup>Gibt ein Steuerpflichtiger, der seinen Gewerbebetrieb im Ganzen verpachtet hat, keine eindeutige Aufgabeerklärung ab, führt er die Einkünfte aus der Verpachtung in seiner Einkommensteuererklärung jedoch unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auf, so gilt dies grundsätzlich nicht als Auf-

gabeerklärung.<sup>9</sup> Das Finanzamt soll jedoch in einem solchen Fall durch Rückfrage bei dem Steuerpflichtigen klären, ob er den Betrieb als aufgegeben oder auch während der Verpachtung als fortbestehend ansehen will.<sup>10</sup> Gibt der Steuerpflichtige innerhalb der ihm gesetzten Frist keine eindeutige Aufgabeerklärung ab, ist von einer Fortführung des bisherigen Betriebs auszugehen mit der Folge, dass die **Einkünfte** als Gewinn aus Gewerbebetrieb zu erfassen sind.<sup>11</sup> Teilt der Steuerpflichtige mit, dass er den Betrieb als aufgegeben ansieht, so ist die Abgabe der Einkommensteuererklärung, in der die Einkünfte aus der Verpachtung als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aufgeführt sind, als Aufgabeerklärung anzusehen.<sup>12</sup> Die Aufgabe des Betriebs ist für den vom Steuerpflichtigen gewählten Zeitpunkt anzuerkennen, wenn die Aufgabeerklärung spätestens drei Monate nach diesem Zeitpunkt abgegeben wird; wird die Aufgabeerklärung erst nach Ablauf dieser Frist abgegeben, so gilt der Betrieb erst im Zeitpunkt des Eingangs dieser Erklärung beim Finanzamt als aufgegeben.<sup>13</sup> Da die Steuererklärung durchweg nicht innerhalb von drei Monaten nach dem Zeitpunkt beim Finanzamt eingeht, von dem an die Einkünfte aus der Verpachtung als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt werden, gilt der Betrieb in der Regel im Zeitpunkt des Eingangs der Steuererklärung beim Finanzamt als aufgegeben.

#### **Unentgeltliche Betriebsübertragung**

(6) Bei der unentgeltlichen Übertragung des Betriebs werden die stillen Reserven im Betriebsvermögen gemäß § 6 Abs. 3 EStG nicht aufgedeckt.

#### **Teilentgeltliche Betriebsübertragung**

(7) - unbesetzt -

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

(8) - unbesetzt -

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

(9) - unbesetzt -

#### **Veräußerungspreis**

(10) - unbesetzt -

#### **Betriebsveräußerung gegen wiederkehrende Bezüge**

(11) <sup>1</sup>Veräußert ein Steuerpflichtiger seinen Betrieb gegen eine Leibrente, so hat er ein Wahlrecht. <sup>2</sup>Er kann den bei der Veräußerung entstandenen Gewinn sofort versteuern. <sup>3</sup>In diesem Fall ist § 16 EStG anzuwenden. <sup>4</sup>Veräußerungsgewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem nach den Vorschriften des BewG ermittelten Barwert der Rente, vermindert um etwaige Veräußerungskosten des Steuerpflichtigen, und dem Buchwert des steuerlichen Kapitalkontos im Zeitpunkt der Veräußerung des Betriebs. <sup>5</sup>Die in den Rentenzahlungen enthaltenen Ertragsanteile sind sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a EStG. <sup>6</sup>Der Steuerpflichtige kann stattdessen die Rentenzahlungen als nachträgliche Betriebseinnahmen im Sinne des § 15 in Verbindung mit § 24 Nr. 2 EStG behandeln. <sup>7</sup>In diesem Fall entsteht ein Gewinn, wenn die Rentenzahlungen das steuerliche Kapitalkonto des Veräußerers zuzüglich etwaiger Veräußerungskosten des Veräußerers übersteigen. <sup>8</sup>Die Sätze 1 bis 7 gelten sinngemäß, wenn ein Betrieb gegen einen festen Barpreis und eine Leibrente veräußert wird; das Wahlrecht bezieht sich jedoch nicht auf den durch den festen Barpreis realisierten Teil des Veräußerungsgewinns. <sup>9</sup>Bei der Ermittlung des Barwerts der wiederkehrenden Bezüge ist von einem Zinssatz von 5,5 % auszugehen, wenn nicht vertraglich ein anderer Satz vereinbart ist.

#### **Veräußerungskosten**

(12) - **unbesetzt** -

#### **Gewährung des Freibetrags**

(13) <sup>1</sup>Über die Gewährung des Freibetrags wird bei der Veranlagung zur Einkommensteuer entschieden. <sup>2</sup>Dies gilt auch im Falle der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils; in diesem Fall ist im Verfahren zur gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung nur die Höhe des auf den Gesellschafter entfallenden Veräußerungsgewinns festzustellen. <sup>3</sup>Veräußert eine Personengesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, ihren ganzen Gewerbebetrieb, so steht den einzelnen Mitunternehmern für ihren Anteil am Veräußerungsgewinn nach Maßgabe ihrer persönlichen Verhältnisse der Freibetrag in voller Höhe zu. <sup>4</sup>Der Freibetrag ist dem Steuerpflichtigen nur einmal zu gewähren; nicht verbrauchte Teile des Freibetrags können nicht bei einer anderen Veräußerung in Anspruch genommen werden. <sup>5</sup>Die Gewährung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG ist ausgeschlossen, wenn dem Steuerpflichtigen für eine Veräußerung oder Aufgabe, die nach dem 31.12.1995 erfolgt ist, ein Freibetrag nach § 14 Satz 2, § 16 Abs. 4 oder § 18 Abs. 3 EStG bereits gewährt worden ist. <sup>6</sup>Wird der zum Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers gehörende Mitunternehmeranteil im Zusammenhang mit der Veräußerung des Einzelunternehmens veräußert, ist die Anwendbarkeit des § 16

Abs. 4 EStG für beide Vorgänge getrennt zu prüfen.<sup>7</sup> **Liegen hinsichtlich beider Vorgänge die Voraussetzungen des § 16 Abs. 4 EStG vor, kann der Steuerpflichtige** den Abzug des Freibetrags entweder bei der Veräußerung des Einzelunternehmens oder bei der Veräußerung des Mitunternehmeranteils beantragen.<sup>8</sup> In den Fällen des § 16 Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 Satz 3 EStG ist für den Teil des Veräußerungsgewinns, der nicht als laufender Gewinn gilt, der volle Freibetrag zu gewähren; der Veräußerungsgewinn, der als laufender Gewinn gilt, ist bei der Kürzung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 Satz 3 EStG nicht zu berücksichtigen.

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

#### **Zu § 17 EStG**

#### **R 140. Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft**

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

(1) <sup>1</sup>§ 17 EStG gilt nicht für die Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die zu einem Betriebsvermögen gehören. <sup>2</sup>In diesem Fall ist die Veräußerung ein Betriebsvorgang. <sup>3</sup>Der Gewinn ist nach § 4 oder § 5 EStG zu ermitteln.

##### **Beteiligung**

(2) <sup>1</sup>Eine Beteiligung im Sinne des § 17 Abs. 1 **Satz 1 EStG** liegt vor, wenn der Steuerpflichtige nominell zu mindestens **1 %** am Nennkapital der Kapitalgesellschaft beteiligt ist **oder innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung beteiligt war**. <sup>2</sup>Das gilt auch für solche Anteile, die vor dem **Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des § 17 EStG in der Fassung des Artikels 1 des Steuersenkungsgesetzes vom 23.10.2000 (BGBl. I S. 1433)** wegen der bis dahin geltenden Beteiligungsgrenze nicht steuerverhaftet gewesen sind. <sup>3</sup>Im Betriebsvermögen gehaltene Anteile zählen bei der Ermittlung der Beteiligungshöhe mit.

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

(3) Überlässt der **im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG** beteiligte Anteilseigner einem Dritten unentgeltlich das Bezugsrecht aus einer Kapitalerhöhung (Anwartschaft im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG), sind die vom Dritten erworbenen Anteile teilweise nach § 17 Abs. 1 **Satz 4 EStG** steuerverhaftet (>Unentgeltlicher Anwartschaftserwerb).

##### **Veräußerung von Anteilen**

(4) - unbesetzt -

##### **Anschaffungskosten der Anteile**

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

##### **Veräußerungskosten**

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

##### **Veräußerungsgewinn**

(7) <sup>1</sup>Für eine in Fremdwährung angeschaffte oder veräußerte Beteiligung **im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG** sind die Anschaffungskosten, der Veräußerungspreis und die Veräußerungskosten jeweils im Zeitpunkt ihrer Entstehung aus der Fremdwährung in Deutsche Mark (**ab VZ 2002 in Euro**) umzurechnen. <sup>2</sup>Wird eine Beteiligung im Sinne des § 17 **Abs. 1 Satz 1 EStG** gegen eine Leibrente oder gegen einen in Raten zu zahlenden Kaufpreis veräußert, gilt R 139 Abs. 11 entsprechend.

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

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

- a) im Zeitpunkt des Ausscheidens der Beteiligung aus dem Betriebsvermögen § 17 Abs. 2 Satz 4 EStG einer Verlustberücksichtigung nicht entgegenstehen würde und
- b) es sich nicht um einen mit einem Sperrbetrag nach § 50c EStG **a. F.** belasteten Anteil handelt, bei dem die vor der Einlage in das Betriebsvermögen eingetretene Wertminderung ausschüttungsbedingt ist.

#### **Zeitliche Anwendung**

**(9) In Fällen, in denen gemäß § 52 Abs. 34a EStG ab dem VZ 2001 noch § 17 EStG in der Fassung des Gesetzes vom 22.12.1999 (Steuerbereinigungsgesetz 1999 - BGBl. I S. 2601) anzuwenden ist, gilt R 140 EStR 1999 weiter.**

#### **R 141.**

- unbesetzt -

#### **Zu § 18 EStG**

#### **R 142. Aufzeichnungspflicht und Buchführungspflicht von Angehörigen der freien Berufe**

- unbesetzt -

#### **R 143. Betriebsvermögen**

- unbesetzt -

#### **R 144. Beiträge der Ärzte zu Versorgungseinrichtungen und zum Fürsorgefonds der Ärztekammern**

- unbesetzt -

#### **R 145.**

- unbesetzt -

#### **R 146. Abgrenzung der selbständigen Arbeit gegenüber der nicht selbständigen Arbeit**

<sup>1</sup>Die Betriebsärzte, die Knappschaftsärzte, die nicht voll beschäftigten Hilfsärzte bei den Gesundheitsämtern, die Vertragsärzte und die Vertragstierärzte der Bundeswehr, die Vertrauensärzte der Deutsche Bahn AG und andere Vertragsärzte in ähnlichen Fällen üben in der Regel neben der bezeichneten vertraglichen Tätigkeit eine eigene Praxis aus. <sup>2</sup>Die Vergütungen aus dem Vertragsverhältnis gehören deshalb regelmäßig zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit. <sup>3</sup>Das Gleiche gilt, wenn die bezeichneten Ärzte keine eigene Praxis ausüben, es sei denn, dass besondere Umstände vorliegen, die für die Annahme einer nicht selbständigen Tätigkeit sprechen.

#### **R 147. Veräußerungsgewinn nach § 18 Abs. 3 EStG**

##### **Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>Bei einer Veräußerung oder Aufgabe im Sinne des § 18 Abs. 3 EStG gelten die Ausführungen in R 139 entsprechend. <sup>2</sup>Im Fall der Veräußerung einer freiberuflichen Praxis gegen eine Leibrente kann der Steuerpflichtige zwischen der sofortigen Versteuerung des Veräußerungsgewinns und einer Versteuerung der laufenden Rentenbezüge wählen. R 139 Abs. 11.

##### **Einbringung**

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

## **Aufgabe**

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

## **Freibetrag**

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

## **R 148.**

- unbesetzt -

## **R 149. Einkommensteuerrechtliche Behandlung der Erfinder**

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

## **Zu § 19 EStG**

### **R 150. Allgemeines zu den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit**

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

## **R 151. bis R 152.**

- unbesetzt -

## **Zu § 20 EStG**

### **R 153. Werbungskosten bei Einkünften aus Kapitalvermögen**

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

(2) <sup>1</sup>Nach den allgemeinen Grundsätzen können u. a. Bankspesen für die Depotverwaltung, Gebühren, Fachliteratur, Reisekosten zur Hauptversammlung, Verfahrensauslagen, Rechtsanwaltskosten und sonstige außergerichtliche Kosten nach § 59 des Wertpapierbereinigungsgesetzes als Werbungskosten anerkannt werden. <sup>2</sup>Wie Werbungskosten sind auch die nach § 34c Abs. 2 oder 3 EStG abzuziehenden ausländischen Steuern zu berücksichtigen.

## **R 154. Einnahmen aus Kapitalvermögen**



(1) <sup>1</sup> Zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen rechnen nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG die außerrechnungsmäßigen und rechnungsmäßigen Zinsen aus den Sparanteilen, die in den Beiträgen zu Versicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall enthalten sind. <sup>2</sup> Zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen gehören stets Zinsen aus

1. Kapitalversicherungen gegen Einmalbeitrag,
2. Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht gegen Einmalbeitrag,
3. Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht gegen laufende Beitragsleistung, bei denen das Kapitalwahlrecht vor Ablauf von 12 Jahren nach Vertragsabschluss ausgeübt werden kann,
4. Kapitalversicherungen gegen laufende Beitragsleistung, wenn der Vertrag nicht für die Dauer von mindestens 12 Jahren abgeschlossen ist,
5. Versicherungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b EStG in den Fällen des § 10 Abs. 2 Satz 2 EStG, wenn die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug nicht erfüllt sind,
6. Versicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall in den Fällen des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b Satz 5 EStG, wenn die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug nicht erfüllt sind.

<sup>3</sup> Zinsen aus Versicherungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b EStG rechnen grundsätzlich nicht zu den steuerpflichtigen Einnahmen, wenn die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug erfüllt sind. <sup>4</sup> Die Zinsen gehören bei diesen Verträgen jedoch zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen, soweit sie

- a) zu dem laufenden Vertrag oder
- b) im Fall des Rückkaufs des Vertrags vor Ablauf von 12 Jahren nach Vertragsabschluss mit dem Rückkaufwert

ausgezahlt werden. <sup>5</sup> Die Höhe der steuerpflichtigen Kapitalerträge ist von dem Versicherer zu ermitteln. **(2) In Fällen, in denen gemäß § 52 Abs. 36 EStG ab dem VZ 2001 noch § 20 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG in der Fassung des Gesetzes vom 24.3.1999 (Steu-  
erentlastungsgesetz 1999/2000/2001, BGBl. I S. 402) anzuwenden ist, gilt R 154 Abs. 1 und 2 EStR 1999 weiter.**

#### R 155.

- unbesetzt -

#### R 156. Sparer-Freibetrag

- (1) <sup>1</sup> Der einem Ehegatten zustehende, aber durch von ihm bezogene Kapitaleinkünfte nicht ausgefüllte anteilige Sparer-Freibetrag ist im Fall der Zusammenveranlagung bei dem anderen Ehegatten zu berücksichtigen. <sup>2</sup> Der Sparer-Freibetrag darf bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nicht zu negativen Einkünften führen oder diese erhöhen. <sup>3</sup> Der gemeinsame Sparer-Freibetrag von **6.000 DM** (ab **VZ 2002 3.100 Euro**) ist zusammenveranlagten Ehegatten auch dann zu gewähren, wenn nur ein Ehegatte positive Einkünfte aus Kapitalvermögen in dieser Höhe erzielt hat, die Ehegatten insgesamt aber einen Verlust aus Kapitalvermögen erlitten haben.
- (2) Vor Abzug des Sparer-Freibetrags sind die Werbungskosten, gegebenenfalls ein Werbungskosten-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 2 EStG) zu berücksichtigen.

#### Zu § 21 EStG

#### R 157. Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand

- (1) <sup>1</sup> Aufwendungen für die Erneuerung von bereits vorhandenen Teilen, Einrichtungen oder Anlagen sind regelmäßig > Erhaltungsaufwand. <sup>2</sup> Zum > Erhaltungsaufwand gehören z. B. Aufwendungen für den Einbau messtechnischer Anlagen zur verbrauchsabhängigen Abrechnung von Heiz- und Wasserkosten oder für den Einbau einer privaten Breitbandanlage und einmalige Gebühren für den Anschluss privater Breitbandanlagen an das öffentliche Breitbandnetz bei bestehenden Gebäuden.
- (2) <sup>1</sup> Vor dem 1.1.1999 entstandene größere Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten an Wohngebäuden können nach § 82b EStDV auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilt werden. <sup>2</sup> Für die in dem jeweiligen VZ geleisteten Aufwendungen kann ein besonderer Verteilungszeitraum gebildet werden. <sup>3</sup> Wird das Eigentum an einem Wohngebäude unentgeltlich auf einen anderen übertragen, so kann der Rechtsnachfolger größeren Erhaltungsaufwand noch in dem von seinem Rechtsvorgänger gewählten restlichen Verteilungszeitraum geltend machen. <sup>4</sup> Dabei ist der Teil des Erhaltungsaufwands, der auf den VZ des Eigentumswechsels entfällt, entsprechend der Besitzdauer auf den Rechtsvorgänger und den Rechtsnachfolger aufzuteilen. <sup>5</sup> In den Fällen der §§ 11a und 11b EStG sind die Sätze 2 bis 4 entsprechend anzuwenden.
- (3) <sup>1</sup> Nach der Fertigstellung des Gebäudes ist > Herstellungsaufwand anzunehmen, wenn Aufwendungen durch den Verbrauch von

Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Erweiterung oder für die über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung eines Gebäudes entstehen (>§ 255 Abs. 2 Satz 1 HGB). <sup>2</sup>Betragen die Aufwendungen nach Fertigstellung eines Gebäudes für die einzelne Baumaßnahme nicht mehr als 4.000 DM (**ab VZ 2002 2.100 Euro**) (Rechnungsbetrag ohne Umsatzsteuer) je Gebäude, so ist auf Antrag dieser Aufwand stets als Erhaltungsaufwand zu behandeln. <sup>3</sup>Auf Aufwendungen, die der endgültigen Fertigstellung eines neu errichteten Gebäudes dienen, ist die Vereinfachungsregelung jedoch nicht anzuwenden.

(4) <sup>1</sup>Herstellungskosten als Folge einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung können vorliegen, wenn in zeitlicher Nähe zur Anschaffung - in der Regel innerhalb von drei Jahren - im Verhältnis zum Kaufpreis hohe Reparatur- oder Modernisierungsaufwendungen anfallen (>**anschaffungsnaher Herstellungsaufwand**). <sup>2</sup>Ob anschaffungsnaher Herstellungsaufwand vorliegt, ist für die ersten drei Jahre nach Anschaffung des Gebäudes in der Regel nicht zu prüfen, wenn die Aufwendungen für Instandsetzung (Rechnungsbetrag ohne Umsatzsteuer) in diesem Zeitraum insgesamt 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes nicht übersteigen. <sup>3</sup>Veranlagungen sind vorläufig durchzuführen (§ 165 Abs. 1 AO), solange in diesem Zeitraum die Instandsetzungsaufwendungen 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes nicht übersteigen. <sup>4</sup>Bei der Ermittlung des Betrags der anschaffungsnahe Aufwendungen bleiben die Kosten für Erweiterungen im Sinne des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB außer Betracht. <sup>5</sup>Laufender Erhaltungsaufwand, der jährlich üblicherweise anfällt, kann auch bei neu erworbenen Gebäuden sofort als Werbungskosten abgezogen werden. <sup>6</sup>Das Gleiche gilt für Aufwendungen zur Beseitigung versteckter Mängel. <sup>7</sup>Bei Instandsetzungsarbeiten, die erst nach Ablauf von drei Jahren seit der Anschaffung durchgeführt werden, ist im Allgemeinen ein Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes nicht mehr anzunehmen. <sup>8</sup>Bei teilentgeltlichem Erwerb des Gebäudes kann anschaffungsnaher Herstellungsaufwand nur im Verhältnis zum entgeltlichen Teil des Erwerbsvorgangs gegeben sein. <sup>9</sup>Vorstehende Grundsätze gelten auch für anschaffungsnahe Aufwendungen auf Gartenanlagen und Ähnliches; dabei ist Absatz 5 Satz 5 und 6 zu beachten.

(5) <sup>1</sup>Kosten für die gärtnerische Gestaltung der Grundstücksfläche bei einem Wohngebäude gehören nur zu den Herstellungskosten des Gebäudes, soweit diese Kosten für das Anpflanzen von Hecken, Büschen und Bäumen an den Grundstücksgrenzen ("lebende Umzäunung") entstanden sind. <sup>2</sup>Im Übrigen bildet die bepflanzte Gartenanlage ein selbständiges Wirtschaftsgut. <sup>3</sup>Bei Gartenanlagen, die die Mieter mitbenutzen dürfen, und bei Vorgärten sind die Herstellungskosten der gärtnerischen Anlage gleichmäßig auf deren regelmäßig 10 Jahre betragende Nutzungsdauer zu verteilen. <sup>4</sup>Aufwendungen für die Instandhaltung der Gartenanlagen können sofort abgezogen werden. <sup>5</sup>Absatz 3 Satz 2 ist sinngemäß anzuwenden. <sup>6</sup>Soweit Aufwendungen für den Nutzgarten des Eigentümers und für Gartenanlagen, die die Mieter nicht nutzen dürfen, entstehen, gehören sie zu den nach § 12 Nr. 1 EStG nicht abziehbaren Kosten (grundsätzlich Aufteilung nach der Zahl der zur Nutzung befugten Mietparteien). <sup>7</sup>Auf die in Nutzgärten befindlichen Anlagen sind die allgemeinen Grundsätze anzuwenden.

(6) Die Merkmale zur Abgrenzung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand bei Gebäuden gelten bei selbständigen Gebäudeteilen (>hierzu R 13 Abs. 4 und Abs. 5) entsprechend.

(7) <sup>1</sup>Werden Teile der Wohnung oder des Gebäudes zu eigenen Wohnzwecken genutzt, sind die Herstellungs- und Anschaffungskosten sowie die Erhaltungsaufwendungen um den Teil der Aufwendungen zu kürzen, der nach objektiven Merkmalen und Unterlagen leicht und einwandfrei dem selbst genutzten Teil zugeordnet werden kann. <sup>2</sup>Soweit sich die Aufwendungen nicht eindeutig zuordnen lassen, sind sie um den Teil, der auf eigene Wohnzwecke entfällt, nach dem Verhältnis der Nutzflächen zu kürzen.

#### R 158. bis R 160.

- unbesetzt -

#### R 161. Einnahmen und Werbungskosten

(1) <sup>1</sup>Werden Teile einer selbst genutzten Eigentumswohnung, eines selbst genutzten Einfamilienhauses oder insgesamt selbst genutzten anderen Hauses vorübergehend vermietet und übersteigen die Einnahmen hieraus nicht 1.000 DM (**ab VZ 2002 520 Euro**) im VZ, kann im Einverständnis mit dem Steuerpflichtigen aus Vereinfachungsgründen von der Besteuerung der Einkünfte abgesehen werden. <sup>2</sup>Satz 1 ist bei vorübergehender Untervermietung von Teilen einer angemieteten Wohnung, die im Übrigen selbst genutzt wird, entsprechend anzuwenden.

(2) Zinsen, die Beteiligte einer Wohnungseigentümergeinschaft aus der Anlage der Instandhaltungsrücklage erzielen, gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen.

(3) Die Berücksichtigung von Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung kommt auch dann in Betracht, wenn aus dem Objekt im VZ noch keine Einnahmen erzielt werden, z. B. bei einem vorübergehend leer stehenden Gebäude. **(4) <sup>1</sup>Die Tätigkeit eines Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung besteht im Wesentlichen in der Verwaltung seines Grundbesitzes. <sup>2</sup>Bei nicht umfangreichem Grundbesitz erfordert diese Verwaltung in der Regel keine besonderen Einrichtungen, z. B. Büro, sondern erfolgt von der Wohnung des Steuerpflichtigen aus. <sup>3</sup>Regelmäßige Tätigkeitsstätte ist dann die Wohnung des Steuerpflichtigen. <sup>4</sup>Auf gelegentliche Fahrten zu dem vermieteten Grundstück findet § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG keine Anwendung. <sup>5</sup>Aufwendungen für derartige gelegentliche Fahrten sind Werbungskosten im Sinne des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG.**

## **R 162. Verbilligt überlassene Wohnung**

<sup>1</sup>In den Fällen des § 21 Abs. 2 EStG ist von der ortsüblichen Marktmiete für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung auszugehen. <sup>2</sup>Beträgt das Entgelt für die Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken, d. h. die Kaltmiete zuzüglich der gezahlten Umlagen, mindestens 50 % der ortsüblichen Miete (= ortsübliche Kaltmiete zuzüglich der nach der Zweiten Berechnungsverordnung umlagefähigen Kosten), können die auf diese Wohnung entfallenden Werbungskosten in vollem Umfang abgezogen werden. <sup>3</sup>Beträgt das Entgelt weniger als 50 % der ortsüblichen Miete, können die Aufwendungen nur in dem Verhältnis als Werbungskosten abgezogen werden, wie die Überlassung entgeltlich erfolgt ist.

## **R 162a. Miet- und Pachtverträge zwischen Angehörigen und Partnern einer nicht ehelichen Lebensgemeinschaft**

Die für die steuerliche Beurteilung von Verträgen zwischen Ehegatten geltenden Grundsätze können nicht auf Verträge zwischen Partnern einer nicht ehelichen Lebensgemeinschaft übertragen werden, es sei denn, dass der Vertrag die gemeinsam genutzte Wohnung betrifft.

## **R 163. Behandlung von Zuschüssen**

(1) <sup>1</sup>Zuschüsse zur Finanzierung von Baumaßnahmen aus öffentlichen oder privaten Mitteln, die keine Mieterzuschüsse sind (z. B. Zuschuss einer Flughafengesellschaft für den Einbau von Lärmschutzfenstern), gehören grundsätzlich nicht zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. <sup>2</sup>Handelt es sich bei den bezuschussten Aufwendungen um Herstellungskosten, sind ab dem Jahr der Bewilligung die AfA, die erhöhten Absetzungen oder die Sonderabschreibungen nach den um den Zuschuss verminderten Herstellungskosten zu bemessen; >R 43 Abs. 4 Satz 2 und R 45 Abs. 4. <sup>3</sup>Das gilt auch bei Zufluss des Zuschusses in mehreren Jahren. <sup>4</sup>Wird der Zuschuss zurückgezahlt, sind vom Jahr des Entstehens der Rückzahlungsverpflichtung an die AfA oder die erhöhten Absetzungen oder die Sonderabschreibungen von der um den Rückzahlungsbetrag erhöhten Bemessungsgrundlage vorzunehmen. <sup>5</sup>Handelt es sich bei den bezuschussten Aufwendungen um Erhaltungsaufwendungen oder Schuldzinsen, sind diese nur vermindert um den Zuschuss als Werbungskosten abziehbar. <sup>6</sup>Fällt die Zahlung des Zuschusses und der Abzug als Werbungskosten nicht in einen VZ, rechnet der Zuschuss im Jahr der Zahlung zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. <sup>7</sup>Wählt der Steuerpflichtige eine gleichmäßige Verteilung nach §§ 11a, 11b EStG oder § 82b EStDV, mindern die gezahlten Zuschüsse im Jahr des Zuflusses die zu verteilenden Erhaltungsaufwendungen. <sup>8</sup>Der verbleibende Betrag ist gleichmäßig auf den verbleibenden Abzugszeitraum zu verteilen. <sup>9</sup>Soweit der Zuschuss die noch nicht berücksichtigten Erhaltungsaufwendungen übersteigt oder wird er erst nach Ablauf des Verteilungszeitraums gezahlt, rechnet der Zuschuss zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. <sup>10</sup>Hat der Steuerpflichtige die Zuschüsse zurückgezahlt, sind sie im Jahr der Rückzahlung als Werbungskosten abzuziehen.

(2) <sup>1</sup>Abweichend von Absatz 1 handelt es sich bei Zuschüssen, die keine Mieterzuschüsse sind, im Kalenderjahr des Zuflusses um Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung, wenn sie eine Gegenleistung für die Gebrauchsüberlassung des Grundstücks darstellen (z. B. Zuschuss als Gegenleistung für eine Mietpreisbindung oder Nutzung durch einen bestimmten Personenkreis). <sup>2</sup>Werden in diesen Fällen Zuschüsse zu Herstellungskosten in Form eines Einmalbetrages geleistet, können sie auf Antrag auf die Jahre des Bindungszeitraums, höchstens jedoch auf 10 Jahre verteilt werden. <sup>3</sup>Absatz 3 Satz 4 und 5 gilt entsprechend.

(3) <sup>1</sup>Vereinbaren die Parteien eines Mietverhältnisses eine Beteiligung des Mieters an den Kosten der Herstellung des Gebäudes oder der Mieträume oder lässt der Mieter die Mieträume auf seine Kosten wieder herrichten und einigt er sich mit dem Vermieter, dass die Kosten ganz oder teilweise verrechnet werden, so entsteht dem Mieter ein Rückzahlungsanspruch, der in der Regel durch Anrechnung des vom Mieter aufgewandten Betrags (Mieterzuschuss) auf den Mietzins wie eine Mietvorauszahlung befriedigt wird. <sup>2</sup>Mieterzuschüsse sind in dem VZ als Mieteinnahmen anzusetzen, in dem sie zufließen. <sup>3</sup>Sie können aber zur Vermeidung von Härten auf Antrag zunächst als zinslose Darlehen angesehen und so behandelt werden, als ob sie dem Vermieter erst im Laufe der Jahre zufließen würden, in denen er sie durch Vereinnahmung der herabgesetzten Miete tilgt. <sup>4</sup>Als vereinnahmte Miete ist dabei jeweils die tatsächlich gezahlte Miete zuzüglich des anteiligen Vorauszahlungsbetrags anzusetzen. <sup>5</sup>Satz 3 und Satz 4 gelten nur für die vereinnahmte Nettomiete, nicht für vereinnahmte Umsatzsteuerbeträge. <sup>6</sup>Haben die Parteien ausnahmsweise nicht vereinbart, dass die Kosten des Mieters auf den Mietzins angerechnet werden, können die Zuschüsse auf Antrag auf die voraussichtliche Dauer des Mietverhältnisses, längstens auf einen Zeitraum von zehn Jahren, gleichmäßig verteilt werden. <sup>7</sup>Die AfA nach § 7 EStG und die erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen sind von den gesamten Herstellungskosten (eigene Aufwendungen des Vermieters zuzüglich Mieterzuschüsse) zu berechnen. <sup>8</sup>Hat ein Mieter Kosten getragen, die als Erhaltungsaufwand zu behandeln sind, so sind aus Vereinfachungsgründen nur die eigenen Kosten des Vermieters als Werbungskosten zu berücksichtigen. <sup>9</sup>Wird ein Gebäude während des Verteilungszeitraums veräußert, in ein Betriebsvermögen eingebracht oder nicht mehr zur Erzielung von Einkünften

im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 EStG genutzt, ist der noch nicht als Mieteinnahme berücksichtigte Teil der Mietvorauszahlung in dem betreffenden VZ als Einnahme bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen.<sup>10</sup> In Veräußerungsfällen erhöhen sich seine Mieteinnahmen insoweit nicht, als unberücksichtigte Zuschussteile durch entsprechende Minderung des Kaufpreises und Übernahme der Verpflichtung gegenüber den Mietern auf den Käufer übergegangen sind.

(4) Entfallen Zuschüsse auf eine eigengenutzte oder unentgeltlich an Dritte überlassene Wohnung, gilt Folgendes:

Handelt es sich bei den bezuschussten Aufwendungen um Herstellungs- oder Anschaffungskosten, für die der Steuerpflichtige die Steuerbegünstigung nach § 10e, § 52 Abs. 21 Satz 6 EStG i. d. F. der Bekanntmachung vom 16.4.1997 (BStBl I S. 415), § 10f Abs. 1, § 10h EStG oder § 7 FördG, die Eigenheimzulage oder die Investitionszulage nach § 4 InvZulG 1999 in Anspruch nimmt, gilt Absatz 1 Satz 2 bis 4 entsprechend.

Handelt es sich bei den bezuschussten Aufwendungen um Erhaltungsaufwand, für den der Steuerpflichtige die Steuerbegünstigung nach § 52 Abs. 21 Satz 6 EStG i. d. F. der Bekanntmachung vom 16.4.1997 (BStBl I S. 415), § 10f Abs. 2 EStG oder § 7 FördG oder die Investitionszulage nach § 4 InvZulG 1999 in Anspruch nimmt, gilt Absatz 1 Satz 5 und 10 entsprechend.

#### **R 164. Miteigentum und Gesamthand**

(1)<sup>1</sup> Die Einnahmen und Werbungskosten sind den Miteigentümern grundsätzlich nach dem Verhältnis der nach bürgerlichem Recht anzusetzenden Anteile zuzurechnen.<sup>2</sup> Haben die Miteigentümer abweichende Vereinbarungen getroffen, sind diese maßgebend, wenn sie bürgerlich-rechtlich wirksam sind und hierfür wirtschaftlich vernünftige Gründe vorliegen, die grundstücksbezogen sind.<sup>3</sup> AfA oder erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen können nur demjenigen Miteigentümer zugerechnet werden, der die Anschaffungs- oder Herstellungskosten getragen hat.

(2)<sup>1</sup> Wird einem Miteigentümer eine Wohnung oder werden ihm andere als Wohnzwecken dienende Räume entgeltlich von der Gemeinschaft oder einem oder mehreren Miteigentümern überlassen, so ist eine Vermietung einkommensteuerrechtlich anzuerkennen, soweit die entgeltliche Überlassung den ideellen Miteigentumsanteil des Miteigentümers übersteigt.<sup>2</sup> Auch das Mietverhältnis einer Personengesellschaft mit ihrem Gesellschafter ist einkommensteuerrechtlich nur anzuerkennen, soweit die entgeltliche Überlassung seinen Gesellschaftsanteil übersteigt.<sup>3</sup> Sätze 1 und 2 gelten sinngemäß, wenn nicht der Miteigentümer oder Gesellschafter, sondern dessen Ehegatte eine Wohnung zu Wohnzwecken mietet.

#### **R 164a. Substanzausbeuterecht**

- unbesetzt -

#### **Zu § 22 EStG**

##### **R 165. Besteuerung von wiederkehrenden Bezügen mit Ausnahme der Leibrenten**

(1)<sup>1</sup> >Wiederkehrende Bezüge sind als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG zu erfassen, wenn sie nicht zu anderen Einkunftsarten gehören und soweit sie sich bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht als Kapitalrückzahlungen, z. B. Kaufpreistraten, darstellen.<sup>2</sup> >Wiederkehrende Bezüge setzen voraus, dass sie auf einem einheitlichen Entschluss oder einem einheitlichen Rechtsgrund beruhen und mit einer gewissen Regelmäßigkeit wiederkehren.<sup>3</sup> Sie brauchen jedoch nicht stets in derselben Höhe geleistet zu werden.<sup>4</sup> Deshalb können Studienzuschüsse, die für einige Jahre gewährt werden, wiederkehrende Bezüge sein; >R 166.

(2)<sup>1</sup> Wiederkehrende Zuschüsse und sonstige Vorteile (>H 166 - Unterhaltszahlungen) sind entsprechend der Regelung in § 12 Nr. 2 EStG und § 22 Abs. 1 Satz 2 EStG entweder vom Geber oder vom Empfänger zu versteuern.<sup>2</sup> Soweit die Bezüge nicht auf Grund des § 3 EStG steuerfrei bleiben, sind sie vom Empfänger als wiederkehrende Bezüge zu versteuern, wenn sie der unbeschränkt steuerpflichtige Geber als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen kann.

##### **R 166. Wiederkehrende Bezüge bei ausländischen Studenten und Schülern**

<sup>1</sup> Unterhalts-, Schul- und Studiengelder, die freiwillig oder auf Grund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht oder an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen gewährt werden, unterliegen der Einkommensteuer, wenn der Geber nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist (>§ 22 Nr. 1 Satz 2 EStG).<sup>2</sup> Erhalten jedoch ausländische Studenten oder Schüler, die im Inland wohnen oder sich dort aufhalten und die eine deutsche Hochschule oder andere Lehranstalt besuchen, oder ausländische Praktikanten von ihren im Ausland ansässigen Angehörigen Unterhalts-, Schul- oder Studiengelder, sind diese Bezüge - soweit sie nicht bereits auf Grund eines DBA von der inländischen Besteuerung ausgenommen sind - aus Billigkeitsgründen nicht zur Einkommensteuer heranzuziehen, wenn die Emp-

fänger nur zu Zwecken ihrer Ausbildung oder Fortbildung im Inland wohnen oder sich dort aufhalten und auf die Bezüge überwiegend angewiesen sind.

## **R 167. Besteuerung von Leibrenten**

### **Altersrente zunächst als Teilrente**

(1) Wird eine Rente wegen Alters zunächst als Teilrente in Anspruch genommen, so ist der Rentenbetrag, um den sich die Teilrente bei Inanspruchnahme der Vollrente erhöht, als selbständige Leibrente zu behandeln.

### **Leibrente aus Billigkeitsgründen**

(2) Beruhen laufende Leistungen aus berufsständischen Fürsorge- und Versorgungseinrichtungen zwar nicht von vornherein auf einem Anspruch, kann aber der Empfänger schon nach kurzer Laufzeit mit dem fortlaufenden Bezug rechnen, so sind sie, sofern sie nicht zu einer anderen Einkunftsart gehören, aus Billigkeitsgründen von Anfang an als Rente im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a EStG anzusehen.

### **Erhöhung der Rente**

(3) <sup>1</sup>Bei einer Erhöhung der Rente ist, falls auch das Rentenrecht eine zusätzliche Werterhöhung erfährt, der Erhöhungsbetrag als selbständige Rente anzusehen, für die der Ertragsanteil vom Zeitpunkt der Erhöhung an gesondert zu ermitteln ist; dabei ist unerheblich, ob die Erhöhung von vornherein vereinbart war oder erst im Laufe des Rentenbezugs vereinbart wird. <sup>2</sup>Eine neue Rente ist jedoch nicht anzunehmen, soweit die Erhöhung in zeitlichem Zusammenhang mit einer vorangegangenen Herabsetzung steht oder wenn die Rente lediglich den gestiegenen Lebenshaltungskosten angepasst wird (Wertsicherungsklausel).

### **Herabsetzung der Rente**

(4) <sup>1</sup>Wird die Rente herabgesetzt, so sind die folgenden Fälle zu unterscheiden:

- Wird von vornherein eine spätere Herabsetzung vereinbart, so ist zunächst der Ertragsanteil des Grundbetrags der Rente zu ermitteln, d. h. des Betrags, auf den die Rente später ermäßigt wird. <sup>2</sup>Diesen Ertragsanteil muss der Berechtigte während der gesamten Laufzeit versteuern, da er den Grundbetrag bis zu seinem Tod erhält. <sup>3</sup>Außerdem hat er bis zum Zeitpunkt der Herabsetzung den Ertragsanteil des über den Grundbetrag hinausgehenden Rententeils zu versteuern. <sup>4</sup>Dieser Teil der Rente ist eine abgekürzte Leibrente (§ 55 Abs. 2 EStDV), die längstens bis zum Zeitpunkt der Herabsetzung läuft.
2. Wird die Herabsetzung während des Rentenbezugs vereinbart und sofort wirksam, so bleibt der Hundertsatz des Ertragsanteils unverändert.
- Wird die Herabsetzung während des Rentenbezugs mit der Maßgabe vereinbart, dass sie erst zu einem späteren Zeitpunkt wirksam wird, so bleibt der Hundertsatz des Ertragsanteils bis zum Zeitpunkt der Vereinbarung unverändert. <sup>2</sup>Von diesem Zeitpunkt an ist Nummer 1 entsprechend anzuwenden. <sup>3</sup>Dabei sind jedoch das zu Beginn des Rentenbezugs vollendete Lebensjahr des Rentenberechtigten und insoweit, als die Rente eine abgekürzte Leibrente (§ 55 Abs. 2 EStDV) ist, die beschränkte Laufzeit ab Beginn des Rentenbezugs zugrunde zu legen.

### **Besonderheit bei der Ermittlung des Ertragsanteils**

(5) Setzt der Beginn des Rentenbezugs die Vollendung eines bestimmten Lebensjahrs der Person voraus, von deren Lebenszeit die Dauer der Rente abhängt, und wird die Rente schon vom Beginn des Monats an gewährt, in dem die Person das bestimmte Lebensjahr vollendet hat, so ist dieses Lebensjahr bei der Ermittlung des Ertragsanteils nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a EStG zugrunde zu legen.

### **Abrundung der Laufzeit abgekürzter Leibrenten**

(6) Bemisst sich bei einer abgekürzten Leibrente die beschränkte Laufzeit nicht auf volle Jahre, so ist bei Anwendung der in § 55 Abs. 2 EStDV aufgeführten Tabelle die Laufzeit aus Vereinfachungsgründen auf volle Jahre abzurunden.

### **Besonderheiten bei Renten wegen *verminderter Erwerbsfähigkeit***

(7) <sup>1</sup>Für die Bemessung der Laufzeit der als abgekürzte Leibrenten zu behandelnden Renten wegen **verminderter Erwerbsfähigkeit** ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Umwandlung in die Altersrente mit Vollendung des 65. Lebensjahrs erfolgt. <sup>2</sup>Legt der Bezieher einer Rente wegen **verminderter Erwerbsfähigkeit** jedoch schlüssig dar, dass eine Umwandlung vor der Vollendung

des 65. Lebensjahrs erfolgen wird, ist auf Antrag, bei Vorliegen der versicherungsrechtlichen Voraussetzungen, hinsichtlich der Bemessung des Ertragsanteils auf den früheren Umwandlungszeitpunkt abzustellen; einer nach § 165 AO vorläufigen Steuerfestsetzung bedarf es insoweit nicht. <sup>3</sup>Wird eine Rente wegen **verminderter Erwerbsfähigkeit** vor Vollendung des 65. Lebensjahrs in eine vorzeitige Altersrente umgewandelt, ist in allen noch offenen Fällen die Laufzeit bis zum Umwandlungszeitpunkt maßgebend.

#### **Besonderheiten bei Witwen- und Witwerrenten**

(8) <sup>1</sup>Für die Ermittlung des Ertragsanteils der stets als abgekürzte Leibrenten zu behandelnden Kleinen Witwen- oder Witwerrente ist davon auszugehen, dass die Rente mit der Vollendung des 45. Lebensjahrs in eine lebenslängliche Große Witwen- oder Witwerrente umgewandelt wird. <sup>2</sup>Eine Große Witwen- oder Witwerrente, die der unter 45 Jahre alte Berechtigte bezieht, weil er ein waisenrentenberechtigtes Kind erzieht, ist als abgekürzte Leibrente nach § 55 Abs. 2 EStDV zu versteuern, wenn das waisenrentenberechtigten Kind volljährig wird, bevor der Steuerpflichtige das 45. Lebensjahr vollendet hat. <sup>3</sup>Anschließend wird bis zur Vollendung des 45. Lebensjahrs die Kleine Witwen- oder Witwerrente gezahlt, die wiederum gesondert als abgekürzte Leibrente zu besteuern ist. <sup>4</sup>**Eine Große Witwen- oder Witwerrente, die auf Grund sozialversicherungsrechtlicher Vorschriften aller Voraussicht nach auf Dauer entfallen wird, ist als abgekürzte Leibrente zu besteuern; die Laufzeit bemisst sich nach der voraussichtlichen Dauer des Rentenbezugs.** <sup>5</sup>**Lebt die Witwen- oder Witwerrente wieder auf, ist deren Ertragsanteil ab diesem Zeitpunkt nach den allgemeinen Grundsätzen zu ermitteln.** <sup>6</sup>**Für die Vergangenheit sind aus Vereinfachungsgründen keine Folgerungen zu ziehen.** <sup>7</sup>**Für die Bestimmung der Höhe des Ertragsanteils ist das zu Beginn der Witwen- oder Witwerrente vollendete Lebensalter um die rentenfreien Zeiten zu erhöhen oder gegebenenfalls die bestimmte Laufzeit entsprechend zu mindern; aus Vereinfachungsgründen sind jedoch nur volle Kalenderjahre zu berücksichtigen.**

#### **Besonderheiten bei Witwen- oder Witwerrenten nach dem vorletzten Ehegatten**

(9) <sup>1</sup>Der Ertragsanteil einer Witwen- oder Witwerrente nach dem vorletzten Ehegatten bestimmt sich nach dem vollendeten Lebensalter bei Beginn der Witwen- oder Witwerrente; bei abgekürzten Leibrenten muss zudem die Beschränkung auf die bestimmte Laufzeit berücksichtigt werden. <sup>2</sup>Dabei sind die rentenfreien Zeiten in der Weise zu berücksichtigen, dass für die Bemessung des Ertragsanteils der Witwen- oder Witwerrente nach dem vorletzten Ehegatten dem vollendeten Lebensalter bei Beginn der Witwen- oder Witwerrente die rentenfreien Zeiten zugerechnet werden und gegebenenfalls die bestimmte Laufzeit entsprechend gemindert wird; aus **Vereinfachungsgründen** sind jedoch nur volle Kalenderjahre zu berücksichtigen.

#### **R 168. Renten nach § 2 Abs. 2 der 32. DV zum Umstellungsgesetz (UGDV)**

Beträge, die nach § 2 Abs. 2 der 32. UGDV <sup>1</sup> in Verbindung mit § 1 der Anordnung der Versicherungsaufsichtsbehörden über die Zahlung von Todesfall- und Invaliditätsversicherungssummen vom 15.11.1949 <sup>2</sup> unter der Bezeichnung "Renten" gezahlt werden, gehören nicht zu den wiederkehrenden Bezügen im Sinne des § 22 Nr. 1 EStG und sind deshalb nicht einkommensteuerpflichtig.

#### **R 168a. Besteuerung von Leistungen im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG**

Haben beide zusammenveranlagten Ehegatten Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG bezogen, so ist bei jedem Ehegatten die in dieser Vorschrift bezeichnete Freigrenze - höchstens jedoch bis zur Höhe seiner Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG - zu berücksichtigen.

#### **R 168b. Besteuerung von Bezügen im Sinne des § 22 Nr. 4 EStG**

<sup>1</sup>§ 22 Nr. 4 EStG umfasst nur solche Leistungen, die auf Grund des Abgeordnetengesetzes, des Europaabgeordnetengesetzes oder der entsprechenden Gesetze der Länder gewährt werden. <sup>2</sup>Leistungen, die außerhalb dieser Gesetze erbracht werden, z. B. Zahlungen der Fraktionen, unterliegen hingegen den allgemeinen Grundsätzen steuerlicher Beurteilung. <sup>3</sup>Gesondert gezahlte Tage- oder Sitzungsgelder gehören zu den steuerfreien Aufwandsentschädigungen.

#### **Zu § 23 EStG**

#### **R 169. Private Veräußerungsgeschäfte**

#### **Zu § 24 EStG**

#### **R 170. Begriff der Entschädigung im Sinne des § 24 Nr. 1 EStG**

Der Entschädigungsbegriff des § 24 Nr. 1 EStG setzt in seiner zu Buchstabe a und b gleichmäßig geltenden Bedeutung voraus, dass der Steuerpflichtige infolge einer Beeinträchtigung der durch die einzelne Vorschrift geschützten Güter einen finanziellen Schaden erlitten hat und die Zahlung unmittelbar dazu bestimmt ist, diesen Schaden auszugleichen.

#### **R 171. Nachträgliche Einkünfte**

- (1) <sup>1</sup>Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit liegen vor, wenn sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der ehemaligen Tätigkeit stehen, insbesondere ein Entgelt für die im Rahmen der ehemaligen Tätigkeit erbrachten Leistungen darstellen. <sup>2</sup>Bezahlt ein Mitunternehmer nach Auflösung der Gesellschaft aus seinem Vermögen betrieblich begründete Schulden eines anderen Gesellschafters, so hat er einen nachträglichen gewerblichen Verlust, soweit er seine Ausgleichsforderung nicht verwirklichen kann.
- (2) § 24 Nr. 2 EStG ist auch anzuwenden, wenn die nachträglichen Einkünfte einem Rechtsnachfolger zufließen.

#### **Zu § 24a EStG**

#### **R 171a. Altersentlastungsbetrag**

##### **Allgemeines**

- (1) <sup>1</sup>Bei der Berechnung des Altersentlastungsbetrags sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nicht um den Freibetrag nach § 13 Abs. 3 EStG zu kürzen. <sup>2</sup>Sind in den Einkünften neben Leibrenten auch andere wiederkehrende Bezüge im Sinne des § 22 Nr. 1 EStG enthalten, so ist der Werbungskosten-Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 3 EStG stets vom Ertragsanteil der Leibrenten abziehen, soweit er diesen nicht übersteigt. <sup>3</sup>Der Altersentlastungsbetrag ist auf den nächsten vollen DM-Betrag (**ab VZ 2002 Euro-Betrag**) aufzurunden.

##### **Berechnung bei Anwendung anderer Vorschriften**

- (2) Ist der Altersentlastungsbetrag außer vom Arbeitslohn noch von weiteren Einkünften zu berechnen und muss er für die Anwendung weiterer Vorschriften, z. B. § 10c Abs. 2 Satz 4 EStG, von bestimmten Beträgen abgezogen werden, so ist davon auszugehen, dass er zunächst vom Arbeitslohn berechnet worden ist.

#### **Zu § 25 EStG**

#### **R 172. Verfahren bei der getrennten Veranlagung von Ehegatten nach § 26a EStG**

- <sup>1</sup>Hat ein Ehegatte nach § 26 Abs. 2 Satz 1 EStG die getrennte Veranlagung gewählt, so ist für jeden Ehegatten eine Veranlagung durchzuführen, auch wenn sich jeweils eine Steuerschuld von 0 DM (**ab VZ 2002 0 Euro**) (Freiveranlagung) ergibt. <sup>2</sup>Der bei einer Zusammenveranlagung der Ehegatten in Betracht kommende Betrag der außergewöhnlichen Belastungen ist grundsätzlich von dem Finanzamt zu ermitteln, das für die Veranlagung des Ehemannes zuständig ist.

#### **R 173. Einkommensteuererklärung**

- unbesetzt -

#### **Zu § 26 EStG**

#### **R 174. Voraussetzungen für die Anwendung des § 26 EStG**

##### **Nicht dauernd getrennt lebend**

- (1) <sup>1</sup>Bei der Frage, ob Ehegatten als dauernd getrennt lebend anzusehen sind, wird einer auf Dauer herbeigeführten räumlichen Trennung regelmäßig eine besondere Bedeutung zukommen. <sup>2</sup>Die eheliche Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft ist jedoch im Allgemeinen nicht aufgehoben, wenn sich die Ehegatten nur vorübergehend räumlich trennen, z. B. bei einem beruflich bedingten Aus-

landsaufenthalt eines der Ehegatten. <sup>3</sup>Sogar in Fällen, in denen die Ehegatten infolge zwingender äußerer Umstände für eine nicht absehbare Zeit räumlich voneinander getrennt leben müssen, z. B. infolge Krankheit oder Verbüßung einer Freiheitsstrafe, kann die eheliche Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft noch weiterbestehen, wenn die Ehegatten die erkennbare Absicht haben, die eheliche Verbindung in dem noch möglichen Rahmen aufrechtzuerhalten und nach dem Wegfall der Hindernisse die volle eheliche Gemeinschaft wiederherzustellen. <sup>4</sup>Ehegatten, von denen einer vermisst ist, sind im Allgemeinen nicht als dauernd getrennt lebend anzusehen.

### **Veranlagungswahlrecht in Sonderfällen**

(2) <sup>1</sup>War der Steuerpflichtige im Laufe des VZ zweimal verheiratet und haben jeweils die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG vorgelegen, so besteht ein Veranlagungswahlrecht für die aufgelöste Ehe nur, wenn die Auflösung durch Tod erfolgt ist und die Ehegatten der nachfolgenden Ehe die besondere Veranlagung nach § 26c EStG wählen (§ 26 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG). <sup>2</sup>Sind die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG für die letzte Ehe nicht erfüllt, besteht für die aufgelöste Ehe ein Veranlagungswahlrecht nur dann nicht, wenn der andere Ehegatte dieser Ehe im VZ ebenfalls wieder geheiratet hat und bei ihm und seinem neuen Ehegatten die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG vorliegen (§ 26 Abs. 1 Satz 2 EStG).

### **Wahl der getrennten Veranlagung oder Zusammenveranlagung**

(3) <sup>1</sup>Widerruft ein Ehegatte im Zuge der Veranlagung die von ihm oder von beiden Ehegatten abgegebene Erklärung über die Wahl der getrennten Veranlagung, ist die bestandskräftige Veranlagung des anderen Ehegatten nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO aufzuheben, da die Vorschriften des § 26 Abs. 1 EStG hinsichtlich der Besteuerung beider Ehegatten nur einheitlich angewendet werden können. <sup>2</sup>Haben beide Ehegatten eine Erklärung über die Wahl der getrennten Veranlagung abgegeben, müssen beide Ehegatten ihre Erklärung widerrufen. <sup>3</sup>Hat nur einer der Ehegatten eine Erklärung abgegeben, ist der Widerruf dieses Ehegatten nur wirksam, wenn der andere Ehegatte nicht widerspricht. <sup>4</sup>Der einseitige Antrag eines Ehegatten auf getrennte Veranlagung ist rechtsunwirksam, wenn dieser Ehegatte im VZ keine positiven oder negativen Einkünfte erzielt hat oder wenn seine positiven Einkünfte so gering sind, dass weder eine Einkommensteuer festzusetzen ist noch die Einkünfte einem Steuerabzug zu unterwerfen waren, und zwar selbst dann, wenn dem anderen Ehegatten eine Steuertraftat zur Last gelegt wird.

### **Wahl der besonderen Veranlagung für den VZ der Eheschließung**

(4) <sup>1</sup>Die besondere Veranlagung für den VZ der Eheschließung (§ 26c EStG) setzt voraus, dass beide Ehegatten eine ausdrückliche Erklärung über die Wahl dieser Veranlagungsart abgeben. <sup>2</sup>Geschieht das nicht, werden die Ehegatten zusammenveranlagt, falls nicht einer der Ehegatten die getrennte Veranlagung wählt (§ 26 Abs. 3 EStG). <sup>3</sup>Absatz 3 Satz 2 gilt entsprechend. <sup>4</sup>Ist im Fall der besonderen Veranlagung nach § 26c EStG die Veranlagung eines der Ehegatten bereits bestandskräftig und wird im Zuge der Veranlagung des anderen Ehegatten von diesem die Wahl widerrufen, sind, falls dieser Ehegatte die getrennte Veranlagung wählt, die Ehegatten getrennt zu veranlagern oder, falls keine Erklärung über die Wahl der getrennten Veranlagung abgegeben wird, zusammenzuveranlagern (§ 26 Abs. 3 EStG); die bestandskräftige Veranlagung des einen Ehegatten ist nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO aufzuheben.

### **Zurechnung gemeinsamer Einkünfte**

(5) Gemeinsame Einkünfte der Ehegatten, z. B. aus einer Gesamthandsgesellschaft oder Gesamthandsgemeinschaft sind jedem Ehegatten, falls keine andere Aufteilung in Betracht kommt, zur Hälfte zuzurechnen.

### **Zu § 26a EStG**

#### **R 174a. Getrennte Veranlagung von Ehegatten nach § 26a EStG**

#### **Sonderausgaben**

(1) Im Fall der getrennten Veranlagung werden die als Sonderausgaben (§§ 10 und 10b EStG) abzuziehenden Beträge bei dem Ehegatten berücksichtigt, der sie geleistet hat (>R 86a).

#### **Außergewöhnliche Belastungen**

(2) <sup>1</sup>Die als außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 bis **33b** EStG) abzuziehenden Beträge werden zunächst für die Ehegatten einheitlich nach den für die Zusammenveranlagung geltenden Grundsätzen ermittelt. <sup>2</sup>Die einheitlich ermittelten Beträge werden grundsätzlich je zur Hälfte oder in einem gemeinsam beantragten anderen Aufteilungsverhältnis bei der Veranlagung jedes Ehegatten abgezogen. <sup>3</sup>Abweichend hiervon ist jedoch der nach § 33b Abs. 5 EStG auf die Ehegatten zu übertragende Behinderten- oder Hinterbliebenen-Pauschbetrag stets bei jedem Ehegatten zur Hälfte anzusetzen (§ 26a Abs. 2 EStG). <sup>4</sup>Der Antrag auf anderweitige Auftei-



lung (§ 26a Abs. 2 Satz 1 EStG, § 61 EStDV) kann noch im Rechtsbehelfsverfahren mit Ausnahme des Revisionsverfahrens und, soweit es nach den Vorschriften der Abgabenordnung zulässig ist, im Rahmen der Änderung von Steuerbescheiden gestellt, geändert oder widerrufen werden; für den Widerruf genügt die Erklärung eines der Ehegatten.<sup>5</sup> Im Übrigen gilt R 174 Abs. 3 Satz 1 entsprechend.

#### **Zu § 26b EStG**

#### **R 174b. Zusammenveranlagung von Ehegatten nach § 26b EStG**

##### **Gesonderte Ermittlung der Einkünfte**

(1) <sup>1</sup>Die Zusammenveranlagung nach § 26b EStG führt zwar zu einer Zusammenrechnung, nicht aber zu einer einheitlichen Ermittlung der Einkünfte der Ehegatten. <sup>2</sup>Wegen des Verlustabzugs nach § 10d EStG wird auf § 62d Abs. 2 EStDV und R 115 **Abs. 9** hingewiesen.

##### **Feststellung gemeinsamer Einkünfte**

(2) Gemeinsame Einkünfte zusammenzuveranlagender Ehegatten sind grundsätzlich gesondert und einheitlich festzustellen (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a und § 179 Abs. 2 AO), sofern es sich nicht um Fälle geringer Bedeutung handelt (§ 180 Abs. 3 AO).

#### **Zu § 26c EStG**

#### **R 174c. Besondere Veranlagung für den Veranlagungszeitraum der Eheschließung nach § 26c EStG**

- unbesetzt -

#### **Zu § 31 EStG**

#### **R 175. Familienleistungsausgleich**

- unbesetzt -

#### **Zu § 32 EStG**

#### **R 176. Im ersten Grad mit dem Steuerpflichtigen verwandte Kinder**

- unbesetzt -

#### **R 177. Pflegekinder**

##### **Pflegekindschaftsverhältnis**

(1) <sup>1</sup>Ein Pflegekindschaftsverhältnis (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG) setzt voraus, dass das Kind im Haushalt der Pflegeeltern sein Zuhause hat und diese zu dem Kind in einer familienähnlichen, auf längere Dauer angelegten Beziehung wie zu einem eigenen Kind stehen z. B., wenn der Steuerpflichtige ein Kind im Rahmen von Hilfe zur Erziehung in Vollzeitpflege (§§ 27, 33 SGB VIII) oder im Rahmen von Eingliederungshilfe (§ 35a Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 SGB VIII) in seinen Haushalt aufnimmt, sofern das Pflegeverhältnis auf Dauer angelegt ist <sup>2</sup>Hieran fehlt es, wenn ein Kind von vornherein nur für eine begrenzte Zeit im Haushalt des Steuerpflichtigen Aufnahme findet. <sup>3</sup>Kinder, die mit dem Ziel der Annahme vom Steuerpflichtigen in Pflege genommen werden (§ 1744 BGB), sind regelmäßig Pflegekinder. <sup>4</sup>Keine Pflegekinder sind Kostkinder. <sup>5</sup>Hat der Steuerpflichtige mehr als sechs Kinder in seinem Haushalt aufgenommen, so spricht eine Vermutung dafür, dass es sich um Kostkinder handelt.

##### **Kein Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den leiblichen Eltern**

(2) <sup>1</sup>Voraussetzung für ein Pflegekindschaftsverhältnis zum Steuerpflichtigen ist, dass das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den leiblichen Eltern nicht mehr besteht, d. h. die familiären Bindungen zu diesen auf Dauer aufgegeben sind. <sup>2</sup>Gelegentliche Besuchskontakte allein stehen dem nicht entgegen.

##### **Altersunterschied**

(3) <sup>1</sup>Ein Altersunterschied wie zwischen Eltern und Kindern braucht nicht unbedingt zu bestehen. <sup>2</sup>Dies gilt auch, wenn das zu be-

treuende Geschwister von Kind an wegen Behinderung pflegebedürftig war und das betreuende Geschwister die Stelle der Eltern, z. B. nach deren Tod, einnimmt. <sup>3</sup>Ist das zu betreuende Geschwister dagegen erst im Erwachsenenalter pflegebedürftig geworden, so wird im Allgemeinen ein dem Eltern-Kind-Verhältnis ähnliches Pflegeverhältnis nicht mehr begründet werden können.

#### **Unterhalt auf Kosten des Steuerpflichtigen**

(4) <sup>1</sup>Die Pflegeperson muss das Kind zu einem nicht unwesentlichen Teil auf ihre eigenen Kosten unterhalten. <sup>2</sup>Diese Voraussetzung kann als erfüllt angesehen werden, wenn das Pflegegeld (Grundbetrag und/oder Erziehungsbeitrag) und/oder andere Mittel, die der Steuerpflichtige für den Unterhalt einschließlich der Erziehung des Kindes erhält, insgesamt das in Betracht kommende Pflegegeld (Grundbetrag und/oder Erziehungsbeitrag) des zuständigen Jugendamts (§ 39 Abs. 2 SGB VIII - Kinder- und Jugendhilfe -) nicht übersteigen. <sup>3</sup>Auch bei einem höheren Entgelt kann die Voraussetzung nach Satz 1 jedoch im Regelfall als erfüllt angesehen werden, wenn der eigene Kostenbeitrag des Steuerpflichtigen im Jahresdurchschnitt mindestens 250 DM (**ab VZ 2002 125 Euro**) monatlich beträgt. <sup>4</sup>Für die Prüfung dieses Kostenbetrags ist es unerheblich, inwieweit dieser aus dem Kindergeld oder aus entsprechenden Leistungen (§ 65 EStG) bestritten werden kann. <sup>5</sup>Eigene Einkünfte und zur Bestreitung des Unterhalts bestimmte oder geeignete Bezüge des Kindes (>R 180e) mindern die Unterhaltsbelastung des Steuerpflichtigen und werden gegebenenfalls bei der Bemessung des Pflegegeldes (Grundbetrag und/oder Erziehungsbeitrag) berücksichtigt. <sup>6</sup>Sie können außer Acht gelassen werden, sofern sie die Zahlung von Pflegegeld (Grundbetrag und/oder Erziehungsbeitrag) nicht ausschließen. <sup>7</sup>Im Zweifel erteilt das Jugendamt Auskunft, ob wegen der Höhe solcher Einkünfte und Bezüge ein Anspruch auf Pflegegeld (Grundbetrag und/oder Erziehungsbeitrag) besteht.

#### **R 178. Allgemeines zur Berücksichtigung von Kindern**

<sup>1</sup>Ein Kind wird vom Beginn des Monats an, in dem die Anspruchsvoraussetzungen erfüllt sind, berücksichtigt. <sup>2</sup>Entsprechend endet die Berücksichtigung mit Ablauf des Monats, in dem die Anspruchsvoraussetzungen wegfallen (Monatsprinzip).

#### **R 179. Kinder, die arbeitslos sind**

<sup>1</sup>Arbeitslos sind Kinder, die vorübergehend nicht in einem Beschäftigungsverhältnis stehen oder nur eine weniger als 15 Stunden wöchentlich umfassende Beschäftigung ausüben und eine versicherungspflichtige, mindestens 15 Stunden wöchentlich umfassende Beschäftigung suchen (§ 118 SGB III). <sup>2</sup>Die Suche setzt eigene Bemühungen des Kindes voraus, um seine Beschäftigungslosigkeit zu beenden; zudem hat es den Vermittlungsbemühungen des Arbeitsamtes zur Verfügung zu stehen (>§ 119 SGB III).

#### **R 180. Kinder, die für einen Beruf ausgebildet werden**

##### **Berufsausbildung allgemein**

(1) <sup>1</sup>Der Besuch von Abend- oder Tageskursen von nur kurzer Dauer täglich kann nicht als Berufsausbildung angesehen werden. <sup>2</sup>Zur Berufsausbildung zählen Unterbrechungszeiten wegen Erkrankung oder Mutterschaft. <sup>3</sup>**In Handwerksberufen wird die Berufsausbildung mit bestandener Gesellenprüfung, in anderen Lehrberufen mit der Gehilfenprüfung abgeschlossen.**

##### **Berufsausbildung behinderter Kinder**

(2) <sup>1</sup>Ein **behindertes** Kind befindet sich auch dann in der Berufsausbildung, wenn es durch gezielte Maßnahmen auf eine - wenn auch einfache - Erwerbstätigkeit vorbereitet wird, die nicht spezifische Fähigkeiten oder Fertigkeiten erfordert. <sup>2</sup>Unter diesem Gesichtspunkt kann z. B. auch der Besuch einer Behindertenschule, einer Heimsonderschule oder das Arbeitstraining in einer Anlernwerkstatt oder Werkstatt für Behinderte eine Berufsausbildung darstellen. <sup>3</sup>**Die Ausbildung des behinderten Kindes ist abgeschlossen, wenn ihm eine seinen Fähigkeiten angemessene Beschäftigung möglich ist.** <sup>4</sup>Eine Bescheinigung der besuchten Einrichtung kann einen Anhaltspunkt für die Beurteilung geben.

#### **R 180a. Kinder, die sich in einer Übergangszeit von höchstens vier Monaten zwischen zwei Ausbildungsabschnitten befinden**

<sup>1</sup>**Auf Antrag** sind auch Zwangspausen vor und nach der Ableistung des gesetzlichen Wehr- bzw. Zivildienstes, einer vom Wehr- bzw. Zivildienst befreienden Tätigkeit als Entwicklungshelfer oder als Dienstleistender im Ausland nach § 14b Zivildienstgesetz sowie vor und nach der Ableistung eines freiwilligen sozialen oder ökologischen Jahres **oder der Teilnahme an einem Europäischen**

**Freiwilligendienst (Aktionsprogramm "Europäischer Freiwilligendienst für junge Menschen" oder gemeinschaftliches Aktionsprogramm "Jugend")** und nach Zeiten einer Erkrankung, einer Behinderung oder eines Beschäftigungsverbotes nach dem Mutterschutzgesetz **als Übergangszeiten zu berücksichtigen, wenn sie im zeitlichen Rahmen von vier Monaten liegen.** <sup>2</sup>**Das gilt auch für Zeiträume von bis zu vier Monaten zwischen dem Ende eines Ausbildungsabschnitts und dem Vorliegen eines Mangels eines Ausbildungsplatzes.** <sup>3</sup>**Der Antrag kann nur einheitlich für die gesamte Zwangspause gestellt werden.**

**R 180b. Kinder, die mangels Ausbildungsplatz  
ihre Berufsausbildung nicht beginnen oder  
fortsetzen können**

**Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>Grundsätzlich ist jeder Ausbildungswunsch des Kindes anzuerkennen, es sei denn, dass seine Verwirklichung wegen der persönlichen Verhältnisse des Kindes ausgeschlossen erscheint. <sup>2</sup>Dies gilt auch dann, wenn das Kind bereits eine abgeschlossene Ausbildung in einem anderen Beruf besitzt. <sup>3</sup>Das Finanzamt kann verlangen, dass der Steuerpflichtige die ernsthaften Bemühungen des Kindes um einen Ausbildungsplatz durch geeignete Unterlagen nachweist oder zumindest glaubhaft macht.

**Ausbildungsplätze**

(2) Ausbildungsplätze sind neben betrieblichen und überbetrieblichen insbesondere solche an Fach- und Hochschulen sowie Stellen, an denen eine in der Ausbildungs- oder Prüfungsordnung vorgeschriebene praktische Tätigkeit abzuleisten ist.

**>Ernsthafte Bemühungen um einen  
Ausbildungsplatz**

(3) <sup>1</sup>Für die Berücksichtigung eines Kindes ohne Ausbildungsplatz ist Voraussetzung, dass es dem Kind trotz ernsthafter Bemühungen nicht gelungen ist, seine Berufsausbildung (>R 180) zu beginnen oder fortzusetzen. <sup>2</sup>Als Nachweis der ernsthaften Bemühungen kommen z. B. Bescheinigungen des Arbeitsamtes über die Meldung des Kindes als Bewerber um eine berufliche Ausbildungsstelle, Unterlagen über eine Bewerbung bei der Zentralen Vergabestelle von Studienplätzen, Bewerbungsschreiben unmittelbar an Ausbildungsstellen sowie deren Zwischennachricht oder Ablehnung in Betracht.

(4) <sup>1</sup>Die Berücksichtigung eines Kindes ohne Ausbildungsplatz ist ausgeschlossen, wenn es sich wegen Kindesbetreuung nicht um einen Ausbildungsplatz bemüht. <sup>2</sup>Eine Berücksichtigung ist dagegen möglich, wenn das Kind infolge Erkrankung oder wegen eines Beschäftigungsverbots nach den §§ 3 und 6 Mutterschutzgesetz daran gehindert ist, seine Berufsausbildung zu beginnen oder fortzusetzen.

**R 180c. Kinder, die ein freiwilliges soziales oder ökologisches Jahr oder freiwillige Dienste leisten**

- **unbesetzt** -

**R 180d. Kinder, die wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten**

**Behinderte Kinder**

(1) <sup>1</sup>Als Kinder, die wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten, kommen nur Kinder in Betracht, die schwerbehindert oder Schwerbehinderten gleichgestellt sind ( **§ 2 Abs. 2 und 3 SGB IX**). <sup>2</sup>Ein Kind, das wegen seiner Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, kann bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen über das 27. Lebensjahr hinaus ohne altersmäßige Begrenzung berücksichtigt werden.

**>Nachweis der Behinderung**

(2) <sup>1</sup>Der Nachweis der Schwerbehinderung ist nach § 65 Abs. 1 EStDV oder durch Gleichstellungsbescheid des Arbeitsamtes oder durch einen Bescheid über die Einstufung als Schwerstpflegebedürftiger in Pflegestufe III nach SGB XI, dem BSHG oder diesen entsprechenden Bestimmungen zu führen. <sup>2</sup>Besteht im Einzelfall, insbesondere bei seelischen Erkrankungen, die begründete Befürchtung, dass sich das Verfahren zur Erlangung eines amtlichen Nachweises nachteilig auf den Gesundheitszustand und die weitere ärztliche Behandlung des Kindes auswirken könnte, kann der Nachweis auch durch aussagekräftige Gutachten geführt werden. <sup>3</sup>Für Kinder, die wegen ihrer Behinderung bereits länger als ein Jahr in einer **Kranken-, Behinderten- oder Pflegeeinrichtung** untergebracht sind, genügt eine Bestätigung des für die **Einrichtung** zuständigen Arztes, dass das Kind behindert und wegen seiner Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten; die Bescheinigung ist nach spätestens fünf Jahren zu erneuern.

## >Außerstande sein, sich selbst zu unterhalten

(3) <sup>1</sup>Ob das Kind wegen seiner Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, ist nach den Gesamtumständen des Einzelfalls zu beurteilen. <sup>2</sup>Dabei kommt es nicht nur auf die Unfähigkeit des Kindes an, durch eigene Erwerbstätigkeit seinen **gesamten notwendigen Lebensbedarf** zu bestreiten, sondern auch darauf, ob dem Kind hierfür andere Einkünfte oder Bezüge zur Verfügung stehen. <sup>3</sup>R 180e und 190 Abs. 5 gelten entsprechend. <sup>4</sup>Auch eigenes Vermögen des Kindes, das für seinen **Lebensbedarf** eingesetzt werden kann, muss berücksichtigt werden, sofern es nicht geringfügig ist; R 190 Abs. 3 gilt entsprechend. <sup>5</sup>Bezieht das Kind weder Einkünfte aus einer eigenen Erwerbstätigkeit noch Lohnersatzleistungen, kann grundsätzlich von der Unfähigkeit zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit ausgegangen werden. <sup>6</sup>Dies gilt jedoch nicht, wenn nicht die Behinderung, sondern offensichtlich andere Gründe, z. B. die Arbeitsmarktlage, ursächlich dafür sind, dass das Kind eine eigene Erwerbstätigkeit nicht ausüben kann. <sup>7</sup>Ein über 27 Jahre altes Kind, das wegen seiner Behinderung noch in Schul- oder Berufsausbildung steht, ist in jedem Fall als unfähig zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit anzusehen.

### Unschädliche Einkünfte und Bezüge des behinderten Kindes

(4) Übersteigen die Einkünfte und Bezüge **des Kindes** nicht den Grenzbetrag des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG, **ist** davon **auszugehen**, dass das Kind außerstande ist, sich selbst zu unterhalten.

## R 180e. Einkünfte und Bezüge des Kindes

### Einkünfte

(1) >Einkünfte sind stets in vollem Umfang zu berücksichtigen, also auch soweit sie zur Bestreitung des Unterhalts nicht zur Verfügung stehen oder die Verfügungsbefugnis beschränkt ist, z. B. einbehaltene Sozialversicherungsbeträge bzw. Leistungen im Sinne des VermBG.

### Bezüge

(2) <sup>1</sup>Bezüge sind alle Einnahmen in Geld oder Geldeswert, die nicht im Rahmen der einkommensteuerrechtlichen Einkunftsermittlung erfasst werden. <sup>2</sup>Zu den anzusetzenden Bezügen gehören insbesondere:

1. steuerfreie Gewinne nach den § 14, § 16 Abs. 4, § 17 Abs. 3 und § 18 Abs. 3 EStG,
2. die Teile von Leibrenten, die den Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a EStG übersteigen,
3. Einkünfte und Leistungen, soweit sie dem Progressionsvorbehalt unterliegen (>R 185),  
Renten nach § 3 Nr. 1 Buchstabe a EStG, Bezüge nach § 3 Nr. 3, 6, 9, 10, 27, 39, 58 EStG und nach § 3b EStG, Bezüge nach § 3 Nr. 44 EStG, soweit sie zur Bestreitung des Lebensunterhalts dienen, sowie Bezüge nach § 3 Nr. 5 und 11 EStG mit Ausnahme der Heilfürsorge und der steuerfreien Beihilfen in Krankheits-, Geburts- und Todesfällen im Sinne der Beihilfenvorschriften des Bundes und der Länder,
4. **die nach § 3 Nr. 40 EStG steuerfrei bleibenden Beträge abzüglich der damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen im Sinne des § 3c Abs. 2 EStG,**
5. Sonderabschreibungen sowie erhöhte Absetzungen, soweit sie die höchstmöglichen Absetzungen für Abnutzung nach § 7 EStG übersteigen,
6. pauschal besteuerte Bezüge nach § 40a EStG,
7. Sachbezüge und Taschengeld im Rahmen von Au-pair-Verhältnissen im Ausland,
8. Unterhaltsleistungen des geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten, soweit nicht als sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 1a EStG erfasst,
9. Zuschüsse eines Trägers der gesetzlichen Rentenversicherung zu den Aufwendungen eines Rentners für seine Kranken- und Pflegeversicherung.

## R 180f. Verlängerungstatbestände bei arbeitslosen Kindern und Kindern in Berufsausbildung

### Gleichgestellte Dienste

Der vom gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst befreienden Tätigkeit als Entwicklungshelfer (>§ 1 Abs. 1 Entwicklungshelfer-Gesetz) steht die **Dienstleistung nach § 14b ZDG** (andere Dienste im Ausland) gleich, die für einen nach § 14b Abs. 3 ZDG vom Bundesministerium für Familie, Senioren, Frauen und Jugend anerkannten Träger erbracht wird und zwei Monate länger dauert als der Zivildienst, der sonst erbracht werden müsste.

## **R 181. Höhe der Freibeträge für Kinder in Sonderfällen**

Einem Steuerpflichtigen, der **die vollen Freibeträge für Kinder** erhält, weil der andere Elternteil verstorben ist (§ 32 Abs. 6 **Satz 4** EStG), werden Steuerpflichtige in Fällen gleichgestellt, in denen

1. der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt des anderen Elternteils nicht zu ermitteln ist **oder**
2. der Vater des Kindes amtlich nicht feststellbar ist.

## **R 181a. Übertragung der Freibeträge für Kinder**

### **Barunterhaltsverpflichtung**

(1) <sup>1</sup>Bei dauernd getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten sowie bei Eltern eines nicht ehelichen Kindes ist der Elternteil, in dessen Obhut das Kind sich nicht befindet, grundsätzlich zur Leistung von Barunterhalt verpflichtet. <sup>2</sup>Wenn die Höhe nicht durch gerichtliche Entscheidung, Verpflichtungserklärung, Vergleich oder anderweitig durch Vertrag festgelegt ist, können dafür die von den Oberlandesgerichten als Leitlinien aufgestellten Unterhaltstabellen, z. B. "Düsseldorfer Tabelle", einen Anhalt geben.

### **Der Unterhaltsverpflichtung im Wesentlichen nachkommen**

(2) <sup>1</sup>Ein Elternteil kommt seiner Barunterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind im Wesentlichen nach, wenn er sie mindestens zu 75 % erfüllt. <sup>2</sup>Der Elternteil, in dessen Obhut das Kind sich befindet, erfüllt seine Unterhaltsverpflichtung in der Regel durch die Pflege und Erziehung des Kindes (§ 1606 Abs. 3 BGB).

### **Maßgebender Verpflichtungszeitraum**

(3) <sup>1</sup>Hat aus Gründen, die in der Person des Kindes liegen, oder wegen des Todes des Elternteils die Unterhaltsverpflichtung nicht während des ganzen Kalenderjahrs bestanden, so ist für die Frage, inwieweit sie erfüllt worden ist, nur auf den Verpflichtungszeitraum abzustellen. <sup>2</sup>Im Übrigen kommt es nicht darauf an, ob die unbeschränkte Steuerpflicht des Kindes oder der Eltern während des ganzen Kalenderjahrs bestanden hat (>Beispiele).

### **Verfahren**

(4) <sup>1</sup>Wird die Übertragung **der** dem anderen Elternteil zustehenden **Freibeträge für Kinder** beantragt, weil dieser seiner Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind für das Kalenderjahr nicht im Wesentlichen nachgekommen ist, so muss der Antragsteller die Voraussetzungen dafür darlegen. <sup>2</sup>**Der betreuende Elternteil kann auch beantragen, dass der dem anderen Elternteil, in dessen Wohnung das Kind nicht gemeldet ist, zustehende Betreuungsfreibetrag auf ihn übertragen wird.** <sup>3</sup>In Zweifelsfällen ist dem anderen Elternteil Gelegenheit zu geben, sich zum Sachverhalt zu äußern (§ 91 AO). <sup>4</sup>**Werden die Freibeträge für Kinder** bei einer Veranlagung auf den Steuerpflichtigen übertragen, so teilt das Finanzamt dies dem für den anderen Elternteil zuständigen Finanzamt mit. <sup>5</sup>Ist der andere Elternteil bereits veranlagt, so ist die Änderung der Steuerfestsetzung, sofern sie nicht nach § 164 Abs. 2 Satz 1 oder § 165 Abs. 2 AO vorgenommen werden kann, nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO durchzuführen. <sup>6</sup>Beantragt der andere Elternteil eine Herabsetzung der gegen ihn festgesetzten Steuer mit der Begründung, die Voraussetzungen für die Übertragung **der Freibeträge für Kinder** auf den Steuerpflichtigen lägen nicht vor, so ist der Steuerpflichtige unter den Voraussetzungen des § 174 Abs. 4 und 5 AO zu dem Verfahren hinzuzuziehen. <sup>7</sup>Obsiegt der andere Elternteil, so kommt die Änderung der Steuerfestsetzung beim Steuerpflichtigen nach § 174 Abs. 4 AO in Betracht. <sup>8</sup>Dem Finanzamt des Steuerpflichtigen ist zu diesem Zweck die getroffene Entscheidung mitzuteilen.

## **R 182. Haushaltsfreibetrag, Zuordnung von Kindern**

- **unbesetzt** -

## **R 183.**

- **unbesetzt** -

## **Zu § 32a EStG**

### **R 184.**

- unbesetzt -

### **R 184a Splitting-Verfahren bei verwitweten Personen (§ 32a Abs. 6 Nr. 1 EStG)**

- unbesetzt -

### **R 184b. Splitting-Verfahren bei Personen, deren Ehe im Veranlagungszeitraum aufgelöst worden ist (§ 32a Abs. 6 Nr. 2 EStG)**

- unbesetzt -

## **Zu § 32b EStG**

### **R 185. Progressionsvorbehalt**

#### **Allgemeines**

- (1) <sup>1</sup>Lohn- oder Einkommensersatzleistungen der gesetzlichen Krankenkassen unterliegen auch insoweit dem Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b EStG, als sie freiwillig Versicherten gewährt werden. <sup>2</sup>Leistungen nach der Berufskrankheitenverordnung sowie das Krankentagegeld aus einer privaten Krankenversicherung gehören nicht zu den Lohn- oder Einkommensersatzleistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen.
- (2) <sup>1</sup>In den Progressionsvorbehalt sind die Lohn- und Einkommensersatzleistungen mit den Beträgen einzubeziehen, die als Leistungsbeträge nach den einschlägigen Leistungsgesetzen festgestellt werden. <sup>2</sup>Kürzungen dieser Leistungsbeträge, die sich im Fall der Abtretung oder durch den Abzug von Versichertenanteilen an den Beiträgen zur Rentenversicherung, Arbeitslosenversicherung und ggf. zur Kranken- und Pflegeversicherung ergeben, bleiben unberücksichtigt. <sup>3</sup>Der bei der Ermittlung der Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit nicht ausgeschöpfte Arbeitnehmer-Pauschbetrag ist auch von Einkommensersatzleistungen abzuziehen.

#### **Rückzahlung von Lohn- oder Einkommensersatzleistungen**

- (3) <sup>1</sup>Werden die in § 32b Abs. 1 Nr. 1 EStG bezeichneten Lohn- oder Einkommensersatzleistungen zurückgezahlt, so sind sie von den im selben Kalenderjahr bezogenen Leistungsbeträgen abzusetzen, unabhängig davon, ob die zurückgezahlten Beträge im Jahr ihres Bezugs dem Progressionsvorbehalt unterlegen haben. <sup>2</sup>Ergibt sich durch die Absetzung ein negativer Betrag, weil die Rückzahlungen höher sind als die im selben Jahr empfangenen Beträge oder weil den zurückgezahlten keine empfangenen Beträge gegenüberstehen, so ist auch der negative Betrag bei der Ermittlung des besonderen Steuersatzes nach § 32b EStG zu berücksichtigen (negativer Progressionsvorbehalt). <sup>3</sup>Aus Vereinfachungsgründen bestehen keine Bedenken, zurückgezahlte Beträge dem Kalenderjahr zuzurechnen, in dem der Rückforderungsbescheid ausgestellt worden ist. <sup>4</sup>Beantragt der Steuerpflichtige, die zurückgezahlten Beträge dem Kalenderjahr zuzurechnen, in dem sie tatsächlich abgeflossen sind, hat er den Zeitpunkt des tatsächlichen Abflusses anhand von Unterlagen, z. B. Aufhebungs-/Erstattungsbescheide oder Zahlungsbelege, nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.

#### **Rückwirkender Wegfall von Lohn- oder Einkommensersatzleistungen**

- (4) <sup>1</sup>Fällt wegen der rückwirkenden Zubilligung einer Rente der Anspruch auf Krankengeld rückwirkend ganz oder teilweise weg, ist dies steuerlich wie folgt zu behandeln:

- <sup>1</sup>Soweit der Krankenkasse ein Erstattungsanspruch nach § 103 SGB X gegenüber dem Rentenversicherungsträger zusteht, ist das bisher gezahlte Krankengeld als Rentenzahlung anzusehen und als Leibrente nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a EStG mit dem Ertragsanteil der Besteuerung zu unterwerfen. <sup>2</sup>Das Krankengeld unterliegt insoweit nicht dem Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG.
- <sup>1</sup>Gezahlte und die Rentenleistung übersteigende Krankengeldbeträge im Sinne des § 50 Abs. 1 Satz 2 SGB V sind als Krankengeld nach § 3 Nr. 1 Buchstabe a EStG steuerfrei; § 32b EStG ist anzuwenden. <sup>2</sup>Entsprechendes gilt für das Krankengeld, das vom Empfänger infolge rückwirkender Zubilligung einer Rente aus einer ausländischen gesetzlichen Rentenversicherung nach § 50 Abs. 1 Satz 3 SGB V an die Krankenkasse zurückzuzahlen ist.

3. Soweit die nachträgliche Feststellung des Rentenanspruchs auf Zeiträume zurückwirkt, für die Steuerbescheide bereits ergangen sind, sind diese Steuerbescheide nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern.

<sup>2</sup>Nummern 1 bis 3 gelten sinngemäß, soweit wegen der rückwirkenden Zubilligung einer Rente der Bundesanstalt für Arbeit gegenüber dem Rentenversicherungsträger ein Anspruch auf Erstattung der nach dem SGB III oder dem Arbeitsförderungsgesetz gezahlten Leistungen zusteht.

### **Fehlende Lohn- oder Einkommensersatzleistungen**

(5) <sup>1</sup>Hat ein Arbeitnehmer trotz Arbeitslosigkeit kein Arbeitslosengeld oder keine Arbeitslosenhilfe erhalten, weil ein entsprechender Antrag abgelehnt worden ist, so kann dies durch die Vorlage des Ablehnungsbescheids nachgewiesen werden; hat der Arbeitnehmer keinen Antrag gestellt, so kann dies durch die Vorlage der vom Arbeitgeber nach § 312 SGB III ausgestellten Arbeitsbescheinigung im Original belegt werden. <sup>2</sup>Kann ein Arbeitnehmer weder durch geeignete Unterlagen nachweisen noch in sonstiger Weise glaubhaft machen, dass er keine Lohn- oder Einkommensersatzleistungen erhalten hat, kann das Finanzamt bei dem für den Arbeitnehmer zuständigen Arbeitsamt (§ 327 SGB III) eine Bescheinigung darüber anfordern (Negativbescheinigung).

### **Zu § 32c EStG**

#### **R 185a. Tarifbegrenzung bei gewerblichen Einkünften**

- unbesetzt -

### **Zu 33 EStG**

#### **R 186. Außergewöhnliche Belastungen allgemeiner Art**

<sup>1</sup>§ 33 EStG setzt eine Belastung des Steuerpflichtigen auf Grund außergewöhnlicher und dem Grunde und der Höhe nach zwangsläufiger Aufwendungen voraus. <sup>2</sup>Der Steuerpflichtige ist belastet, wenn ein Ereignis in seiner persönlichen Lebenssphäre ihn zu Ausgaben zwingt, die er selbst endgültig zu tragen hat. <sup>3</sup>Die Belastung tritt mit der Verausgabung ein. <sup>4</sup>Zwangsläufigkeit dem Grunde nach wird in der Regel auf Aufwendungen des Steuerpflichtigen für sich selbst oder für Angehörige im Sinne des § 15 AO beschränkt sein. <sup>5</sup>Aufwendungen für andere Personen können diese Voraussetzung nur ausnahmsweise erfüllen (sittliche Pflicht).

#### **R 187. Aufwendungen für existenziell notwendige Gegenstände**

Aufwendungen zur Wiederbeschaffung oder Schadensbeseitigung können im Rahmen des Notwendigen und Angemessenen unter folgenden Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden:

1. Sie müssen einen existenziell notwendigen Gegenstand betreffen - dies sind Wohnung, Hausrat und Kleidung, nicht aber z. B. ein Pkw, eine Garage oder Außenanlagen.
2. Der Verlust oder die Beschädigung muss durch ein unabwendbares Ereignis wie Brand, Hochwasser, Kriegseinwirkung, Vertreibung, politische Verfolgung verursacht sein.
3. Dem Steuerpflichtigen müssen tatsächlich finanzielle Aufwendungen entstanden sein; ein bloßer Schadenseintritt reicht zur Annahme von Aufwendungen nicht aus.
4. Die Aufwendungen müssen ihrer Höhe nach notwendig und angemessen sein und werden nur berücksichtigt, soweit sie den Wert des Gegenstandes im Vergleich zu vorher nicht übersteigen.
5. Nur der endgültig verlorene Aufwand kann berücksichtigt werden, d. h. die Aufwendungen sind um einen etwa nach Schadenseintritt noch vorhandenen Restwert zu kürzen.
6. Der Steuerpflichtige muss glaubhaft darlegen, dass er den Schaden nicht verschuldet hat und dass realisierbare Ersatzansprüche gegen Dritte nicht bestehen.
7. Ein Abzug scheidet aus, sofern der Steuerpflichtige zumutbare Schutzmaßnahmen unterlassen oder eine allgemein zugängliche und übliche Versicherungsmöglichkeit nicht wahrgenommen hat.
8. Das schädigende Ereignis darf nicht länger als drei Jahre zurückliegen, bei Baumaßnahmen muss mit der Wiederherstellung oder Schadensbeseitigung innerhalb von drei Jahren nach dem schädigenden Ereignis begonnen worden sein.

## R 188. Aufwendungen wegen Pflegebedürftigkeit

### Voraussetzungen und Nachweis

(1) <sup>1</sup>Zu dem begünstigten Personenkreis zählen pflegebedürftige Personen, bei denen mindestens ein Schweregrad der Pflegebedürftigkeit im Sinne des § 14 SGB XI besteht. <sup>2</sup>Der Nachweis ist durch eine Bescheinigung der Versicherer (§ 18 SGB XI, § 6 Allgemeine Versicherungsbedingungen für die private Pflegeversicherung) oder nach § 65 Abs. 2 EStDV zu führen.

### Eigene Pflegeaufwendungen

(2) <sup>1</sup>Zu den Aufwendungen infolge Pflegebedürftigkeit zählen sowohl Kosten für die Beschäftigung einer ambulanten Pflegekraft **und/oder die Inanspruchnahme von Pflegediensten** als auch Aufwendungen zur Unterbringung in einem Heim. <sup>2</sup>Wird bei einer Heimunterbringung wegen Pflegebedürftigkeit der private Haushalt aufgelöst, ist die>Haushaltersparnis mit **dem in § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG genannten Höchstbetrag der abziehbaren Aufwendungen anzusetzen**. <sup>3</sup>**Liegen die Voraussetzungen nur während eines Teils des Kalenderjahres vor, sind die anteiligen Beträge anzusetzen (1/360 pro Tag, 1/12 pro Monat)**. <sup>4</sup>Nimmt der Steuerpflichtige wegen seiner pflegebedingten Aufwendungen den Abzug nach § 33 EStG in Anspruch, so sind die Gesamtkosten um den auf hauswirtschaftliche Dienstleistungen entfallenden Anteil zu kürzen, der zur Vereinfachung in Höhe des Abzugsbetrags nach § 33a Abs. 3 EStG anzusetzen ist.

### Konkurrenz zu § 33a Abs. 3 EStG

(3) Nimmt der Steuerpflichtige wegen seiner behinderungsbedingten Aufwendungen einen Pauschbetrag nach § 33b Abs. 3 EStG in Anspruch, so kann er daneben Folgendes geltend machen:

- bei Heimunterbringung zusätzlich den Abzugsbetrag für Heimbewohner nach § 33a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 EStG oder
- bei ambulanter Pflege, wenn in den Aufwendungen solche für hauswirtschaftliche Dienstleistungen enthalten sind, den Abzug wegen der Beschäftigung einer Hilfe im Haushalt nach § 33a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG.

### Konkurrenz zu § 33b EStG

(4) <sup>1</sup>Die Inanspruchnahme des Pauschbetrags von 7.200 DM (**ab VZ 2002 3.700 Euro**) nach § 33b Abs. 3 EStG schließt die Berücksichtigung pflegebedingter Aufwendungen im Rahmen des § 33 EStG aus. <sup>2</sup>Dies gilt auch dann, wenn es sich um das pflegebedürftige Kind eines Steuerpflichtigen handelt und der Steuerpflichtige den Pauschbetrag auf sich hat übertragen lassen.

### Pflegeaufwendungen für Dritte

(5) Hat der pflegebedürftige Dritte im Hinblick auf sein Alter oder eine etwaige Bedürftigkeit dem Steuerpflichtigen Vermögenswerte zugewendet, z. B. ein Hausgrundstück, so kommt ein Abzug der Pflegeaufwendungen nur in der Höhe in Betracht, wie die Aufwendungen den Wert des hingegebenen Vermögens übersteigen.

## R 189. Aufwendungen wegen Krankheit, Behinderung und Tod

### Nachweis

(1) Der Nachweis der Zwangsläufigkeit, Notwendigkeit und Angemessenheit von Aufwendungen im Krankheitsfall ist zu führen durch Verordnung eines **Arztes** oder **Heilpraktikers** für Arznei-, Heil- und Hilfsmittel (>§§ 2, 23, 31 bis 33 SGB V); bei einer an- dauernden Erkrankung mit anhaltendem Verbrauch bestimmter Arznei-, Heil- und Hilfsmittel reicht die einmalige Vorlage einer Verordnung;

durch **amtsärztliches Attest** vor Kauf oder Behandlung

für Bade- und Heilkuren; bei Vorsorgekuren muss auch die Gefahr einer durch die Kur abzuwendenden Krankheit, bei Klimakuren der medizinisch angezeigte Kurort und die voraussichtliche Kurdauer bescheinigt werden,

- für psychotherapeutische Behandlungen,

- für den Krankheitswert einer Legasthenie oder einer anderen Behinderung eines Kindes, der die auswärtige Unterbringung für eine medizinische Behandlung erfordert,

- für die Notwendigkeit der Betreuung alter oder hilfloser Steuerpflichtiger durch eine Begleitperson,

-



für medizinische Hilfsmittel, die als allgemeine Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens anzusehen sind>§ 33 Abs. 1 SGB V,

für wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethoden, wie Frisch- und Trockenzellenbehandlungen, Sauerstoff-, Chelat- und Eigenbluttherapie,

dem amtsärztlichen Attest stehen ärztliche Bescheinigungen eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung (MDK,>§ 275 SGB V) gleich; bei Pflichtversicherten die Bescheinigung der Versicherungsanstalt, bei öffentlich Bediensteten die Bescheinigung von Beihilfestellen in Behörden, wenn offensichtlich die Notwendigkeit der Kur im Rahmen der Bewilligung von Zuschüssen oder Beihilfen anerkannt worden ist,

durch Attest des behandelnden Krankenhausarztes für Aufwendungen für Besuchsfahrten zu in einem Krankenhaus für längere Zeit liegenden Ehegatten oder Kind des Steuerpflichtigen, wenn das Attest bestätigt, dass gerade der Besuch des Steuerpflichtigen zur Linderung oder Heilung einer bestimmten Krankheit entscheidend beitragen kann.

### **Privatschulbesuch**

(2) <sup>1</sup>Ist ein Kind ausschließlich wegen einer Behinderung im Interesse einer angemessenen Berufsausbildung auf den Besuch einer Privatschule (Sonderschule oder allgemeine Schule in privater Trägerschaft) mit individueller Förderung angewiesen, weil eine geeignete öffentliche Schule oder eine den schulgeldfreien Besuch ermöglichende geeignete Privatschule nicht zur Verfügung steht oder nicht in zumutbarer Weise erreichbar ist, so ist das Schulgeld dem Grunde nach als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG - neben einem auf den Steuerpflichtigen übertragbaren Behinderten-Pauschbetrag - zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Der Nachweis, dass der Besuch der Privatschule erforderlich ist, muss durch eine Bestätigung der zuständigen obersten Landeskultusbehörde oder der von ihr bestimmten Stelle geführt werden.

### **Kur**

(3) <sup>1</sup>Kosten für Kuren im Ausland sind in der Regel nur bis zur Höhe der Aufwendungen anzuerkennen, die in einem dem Heilzweck entsprechenden inländischen Kurort entstehen würden. <sup>2</sup>Verpflegungsmehraufwendungen anlässlich einer Kur können nur in tatsächlicher Höhe nach Abzug der Haushaltsersparnis von 1/5 der Aufwendungen berücksichtigt werden.

### **Aufwendungen behinderter Menschen für Verkehrsmittel**

(4) Macht ein gehbehinderter Steuerpflichtiger neben den Aufwendungen für Privatfahrten mit dem eigenen Pkw auch solche für andere Verkehrsmittel (z. B. für Taxis) geltend, so ist die als noch angemessen anzusehende jährliche Fahrleistung von 3.000 km (beim GdB von mindestens 80 oder GdB von mindestens 70 und Merkzeichen G) - bzw. von 15.000 km (bei Merkzeichen aG, BI oder H) - entsprechend zu kürzen.

### **Zu § 33a EStG**

#### **R 190. Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung**

##### **Gesetzlich unterhaltsberechtigte Person**

(1) <sup>1</sup>Gesetzlich unterhaltsberechtigt sind Personen, denen gegenüber der Steuerpflichtige nach den Vorschriften des BGB unterhaltsverpflichtet ist. <sup>2</sup>Die Tatsache, dass der Steuerpflichtige nur nachrangig verpflichtet ist, steht dem Abzug tatsächlich geleisteter Unterhaltsaufwendungen nicht entgegen. <sup>3</sup>**Für den Abzug reicht es aus, dass die unterhaltsberechtigte Person dem Grunde nach gesetzlich unterhaltsberechtigt (z. B. verwandt in gerader Linie) und bedürftig ist.** <sup>4</sup>**Eine Prüfung, ob im Einzelfall tatsächlich ein Unterhaltsanspruch besteht, ist nicht erforderlich.** <sup>5</sup>Gehört die unterhaltsberechtigte Person zum Haushalt des Steuerpflichtigen, so kann regelmäßig davon ausgegangen werden, dass ihm dafür Unterhaltsaufwendungen in Höhe des maßgeblichen Höchstbetrags erwachsen.

##### **Gleichgestellte Personen**

(2) Den gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen stehen Personen gleich, bei denen die öffentliche Hand ihre Leistungen (z. B. Arbeitslosenhilfe nach **§ 190 SGB III**, Sozialhilfe nach § 122 Satz 1 BSHG) im Hinblick auf Unterhaltsleistungen des Steuerpflichtigen gekürzt hat, etwa bei eheähnlichen Gemeinschaften.

##### **Nur ein geringes Vermögen**

(3) <sup>1</sup>Die zu unterhaltende Person muss zunächst ihre Arbeitskraft und ihr eigenes Vermögen, wenn es nicht geringfügig ist, einsetzen.

zen und verwerten. <sup>2</sup>Als geringfügig kann in der Regel ein Vermögen bis zu einem gemeinen Wert (Verkehrswert) von 30.000 DM (**ab VZ 2002 15.500 Euro**) angesehen werden. <sup>3</sup>Dabei bleiben außer Betracht:

1. Vermögensgegenstände, deren Veräußerung offensichtlich eine Verschleuderung bedeuten würde,
2. Vermögensgegenstände, die einen besonderen persönlichen Wert, z. B. Erinnerungswert, für den Unterhaltsempfänger haben oder zu seinem Hausrat gehören, und  
ein angemessenes Hausgrundstück, wenn der Unterhaltsempfänger das Hausgrundstück allein oder zusammen mit Angehörigen, denen es nach seinem Tode weiter als Wohnung dienen soll, ganz oder teilweise bewohnt. Zur Frage der Angemessenheit eines Hausgrundstücks im Übrigen > § 88 Abs. 2 Nr. 7 BSHG.
- 3.

### Opfergrenze, Ländergruppeneinteilung

- (4) <sup>1</sup>Die Opfergrenze ist unabhängig davon zu beachten, ob die unterhaltene Person im Inland oder im Ausland lebt. <sup>2</sup>Die nach § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG maßgeblichen Beträge sind anhand der Ländergruppeneinteilung zu ermitteln.

### Einkünfte und Bezüge

- (5) <sup>1</sup>Hinsichtlich der Ermittlung der Einkünfte und Bezüge gilt R 180e entsprechend. <sup>2</sup>Bei der Feststellung der anzurechnenden Bezüge einschließlich der Ausbildungshilfen aus öffentlichen Mitteln sind aus Vereinfachungsgründen insgesamt 360 DM (**ab VZ 2002 180 Euro**) im Kalenderjahr abzuziehen, wenn nicht höhere Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Zufluss der entsprechenden Einnahmen stehen, nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden. <sup>3</sup>Ein solcher Zusammenhang ist z. B. bei Kosten eines Rechtsstreits zur Erlangung der Bezüge und bei Kontoführungskosten gegeben, nicht jedoch bei Fahrtkosten, die Wehrdienstleistungen durch Fahrten mit dem eigenen Kraftfahrzeug zwischen Stationierungs- und Wohnort entstehen. <sup>4</sup>Bezüge im Ausland, die - wenn sie im Inland anfielen - Einkünfte wären, sind wie inländische Einkünfte zu ermitteln.

### R 191. Ausbildungsfreibeträge

#### Allgemeines

- (1) <sup>1</sup>Den Ausbildungsfreibetrag kann nur erhalten, wer für das in Berufsausbildung befindliche Kind auch tatsächlich **einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder Kindergeld** erhält. <sup>2</sup>Der Ausbildungsfreibetrag kommt daher für Kinder im Sinne des § 63 Abs. 1 EStG in Betracht.
- (2) <sup>1</sup>Für die Inanspruchnahme eines Ausbildungsfreibetrags ist Voraussetzung, dass dem Steuerpflichtigen Aufwendungen für die Berufsausbildung des Kindes entstehen. <sup>2</sup>Auf ihre Höhe kommt es nicht an. <sup>3</sup>Unterhaltsaufwendungen für ein in Berufsausbildung befindliches Kind sind auch als Aufwendungen für seine Berufsausbildung anzusehen. <sup>4</sup>Wegen des Begriffs der Berufsausbildung > R 180. <sup>5</sup>Ein Ausbildungsfreibetrag kommt auch für Übergangszeiten von höchstens vier Monaten zwischen zwei Ausbildungsabschnitten im Sinne von § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe b EStG in Betracht, **wenn der Antrag nach R 180a gestellt wurde.**

#### Auswärtige Unterbringung

- (3) <sup>1</sup>Eine auswärtige Unterbringung im Sinne des § 33a Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG liegt vor, wenn ein Kind außerhalb des Haushalts der Eltern wohnt. <sup>2</sup>Dies ist nur anzunehmen, wenn für das Kind außerhalb des Haushalts der Eltern eine Wohnung ständig bereitgehalten und das Kind auch außerhalb des elterlichen Haushalts gepflegt wird. <sup>3</sup>Seine Unterbringung muss darauf angelegt sein, die räumliche Selbständigkeit des Kindes während seiner ganzen Ausbildung, z. B. eines Studiums, oder eines bestimmten Ausbildungsabschnitts, z. B. eines Studiensemesters oder -trimesters, zu gewährleisten. <sup>4</sup>Voraussetzung ist, dass die auswärtige Unterbringung auf eine gewisse Dauer angelegt ist. <sup>5</sup>Auf die Gründe für die auswärtige Unterbringung kommt es nicht an.

#### Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge

- (4) Für die Ermittlung der in § 33a Abs. 2 Satz 2 EStG bezeichneten eigenen Bezüge des Kindes gelten R 180e und R 190 Abs. 5 entsprechend.

#### Auslandskinder

- (5) Ist das Kind nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (Auslandskind), sind der maßgebende Ausbildungsfreibetrag und der anrechnungsfreie Betrag gegebenenfalls entsprechend der für die Kürzung der Beträge nach § 33a Abs. 1 EStG maßgebenden Ländergruppeneinteilung zu ermäßigen.

**R 192. Aufwendungen für eine Hilfe im Haushalt oder für vergleichbare Dienstleistungen**  
**(§ 33a Abs. 3 EStG)**

(1) Kinder oder andere unterhaltene Personen im Sinne des § 33a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG gehören zum Haushalt des Steuerpflichtigen, wenn sie bei einheitlicher Wirtschaftsführung unter Leitung des Steuerpflichtigen dessen Wohnung teilen oder sich mit seiner Einwilligung außerhalb seiner Wohnung zu anderen als Erwerbszwecken, insbesondere zur Erziehung, Ausbildung oder Erholung im Inland oder Ausland aufhalten.

(2) Wird wegen Krankheit, Hilflosigkeit oder schwerer Behinderung einer zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörenden Person, die weder sein Ehegatte noch sein Kind ist, eine Hilfe im Haushalt beschäftigt, sind die Aufwendungen im Rahmen der Höchstbeträge neben dem nach § 33a Abs. 1 EStG abziehbaren Betrag für den Unterhalt dieser Person zu berücksichtigen.

**R 192a. Zeitanteilige Ermäßigung nach**  
**§ 33a Abs. 4 EStG**

**Ansatz bei unterschiedlicher Höhe der Höchstbeträge oder Ausbildungsfreibeträge**

(1) Kommen für ein Kalenderjahr Höchstbeträge oder Ausbildungsfreibeträge von unterschiedlicher Höhe in Betracht, ist für den Monat, in dem die geänderten Voraussetzungen eintreten, der höhere zeitanteilige Höchstbetrag oder Ausbildungsfreibetrag anzusetzen.

**Aufteilung der eigenen Einkünfte und Bezüge**

(2) <sup>1</sup>Der Jahresbetrag der eigenen Einkünfte und Bezüge ist für die Anwendung des § 33a Abs. 4 Satz 2 EStG wie folgt auf die Zeiten innerhalb und außerhalb des Unterhalts- oder Ausbildungszeitraums aufzuteilen:

Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit, sonstige Einkünfte sowie Bezüge nach dem Verhältnis der in den jeweiligen Zeiträumen

1. zugeflossenen Einnahmen; die Grundsätze des § 11 Abs. 1 EStG gelten entsprechend; Pauschbeträge nach § 9a EStG und die Kostenpauschale nach R 190 Abs. 5 Satz 2 sind hierbei zeitanteilig anzusetzen;

2. andere Einkünfte auf jeden Monat des Kalenderjahrs mit einem Zwölftel.

<sup>2</sup>Der Steuerpflichtige kann jedoch nachweisen, dass eine andere Aufteilung wirtschaftlich gerechtfertigt ist, wie es z. B. der Fall ist, wenn bei Einkünften aus selbständiger Arbeit die Tätigkeit erst im Laufe des Jahres aufgenommen wird oder wenn bei Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit im Unterhalts- oder Ausbildungszeitraum höhere Werbungskosten angefallen sind als bei verhältnismäßiger **bzw. zeantelliger** Aufteilung darauf entfallen würden.

**R 193.**

- unbesetzt -

**Zu § 33b EStG**

**R 194. Pauschbeträge für *behinderte Menschen*,**  
**Hinterbliebene und Pflegepersonen**

(1) Behinderten-Pauschbetrag, Hinterbliebenen-Pauschbetrag und Pflege-Pauschbetrag können mehrfach gewährt werden, wenn mehrere Personen die Voraussetzungen erfüllen (z. B. Steuerpflichtiger, Ehegatte, Kind), oder wenn eine Person die Voraussetzungen für verschiedene Pauschbeträge erfüllt.

(2) Hat ein Kind Anspruch auf einen Behinderten-Pauschbetrag nach § 33b EStG, können andere Personen, auf die der Behinderten-Pauschbetrag nicht übertragen worden ist, wegen der behinderungsbedingten Aufwendungen keine Steuerermäßigung nach § 33 EStG in Anspruch nehmen.

(3) Eine Übertragung des Behinderten-Pauschbetrags eines nicht **unbeschränkt** steuerpflichtigen Kindes ist nur zulässig, wenn der unbeschränkt Steuerpflichtige EU/EWR-Staatsangehöriger ist, die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte des Kindes nicht mehr als 12.000 DM (**ab VZ 2002 6.136 Euro**) im Kalenderjahr betragen (§ 1 Abs. 3 Satz 2, 2. Alternative EStG) und das Kind seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Hoheitsgebiet eines EU/EWR-Mitgliedstaates hat.

(4) Ein Steuerpflichtiger führt die Pflege auch dann noch persönlich durch, wenn er sich zur Unterstützung zeitweise einer ambulanten Pflegekraft bedient.

(5) § 33b Abs. 6 Satz 5 EStG gilt auch, wenn nur ein Steuerpflichtiger den Pflege-Pauschbetrag tatsächlich in Anspruch nimmt.

(6) Der Pflege-Pauschbetrag nach § 33b Abs. 6 EStG kann neben dem nach § 33b Abs. 5 EStG vom Kind auf die Eltern übertragenen Pauschbetrag für **behinderte Menschen** in Anspruch genommen werden.

(7) <sup>1</sup>Bei Beginn, Änderung oder Wegfall der Behinderung im Laufe eines Kalenderjahrs ist stets der Pauschbetrag nach dem höchsten Grad zu gewähren, der im Kalenderjahr festgestellt war. <sup>2</sup>Eine Zwöftelung ist nicht vorzunehmen. <sup>3</sup>Dies gilt auch für den Hinterbliebenen- und Pflege-Pauschbetrag.

#### **Zu § 33c EStG**

**R 195.-R 196.**

- unbesetzt -

#### **Zu § 34 EStG**

##### **R 197. Umfang der steuerbegünstigten Einkünfte**

(1) <sup>1</sup>§ 34 Abs. 1 EStG ist grundsätzlich bei allen Einkunftsarten anwendbar. <sup>2</sup>**§ 34 Abs. 3 EStG ist nur auf Einkünfte im Sinne des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG anzuwenden.** <sup>3</sup>Die Sonderausgaben, die außergewöhnlichen Belastungen, der Haushaltsfreibetrag und die sonstigen vom Einkommen abzuziehenden Beträge sind zunächst bei den nicht nach § 34 EStG begünstigten Einkünften zu berücksichtigen. <sup>4</sup>**Liegen die Voraussetzungen für die Steuerermäßigung nach § 34 Abs. 1 EStG und § 34 Abs. 3 EStG nebeneinander vor, ist eine Verrechnung der noch nicht abgezogenen Beträge mit den außerordentlichen Einkünften in der Reihenfolge vorzunehmen, dass sie zu dem für den Steuerpflichtigen günstigsten Ergebnis führt.** <sup>5</sup>Sind in dem Einkommen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft enthalten und bestehen diese zum Teil aus außerordentlichen Einkünften, die nach § 34 EStG ermäßigt zu besteuern sind, so ist hinsichtlich der Anwendung dieser Vorschrift der Freibetrag nach § 13 Abs. 3 EStG zunächst von den nicht nach § 34 EStG begünstigten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft abzuziehen.

(2) Tarifbegünstigte Veräußerungsgewinne im Sinne der §§ 14, 16 und 18 Abs. 3 EStG liegen grundsätzlich nur vor, wenn die stillen Reserven in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang aufgedeckt werden.

(3) <sup>1</sup>Die gesamten außerordentlichen Einkünfte sind grundsätzlich bis zur Höhe des zu versteuernden Einkommens tarifbegünstigt. <sup>2</sup>In Fällen, in denen Verluste zu verrechnen sind, sind neben den vorrangig anzuwendenden besonderen Verlustverrechnungsbeschränkungen (z. B. § 2a Abs. 1, §§ 2b, 15 Abs. 4 EStG) die Verlustausgleichs- und Verlustabzugsbeschränkungen in § 2 Abs. 3 und § 10d EStG zu beachten. <sup>3</sup>Innerhalb einer Einkunftsart sind - vorbehaltlich besonderer Verlustverrechnungsbeschränkungen - zunächst laufende positive und negative Einkünfte zu verrechnen. <sup>4</sup>Bleibt danach ein negativer Saldo, ist er mit den außerordentlichen Einkünften, die in dieser Einkunftsart entstanden sind, auszugleichen. <sup>5</sup>**Dabei ist die Verrechnung der noch nicht ausgeglichenen Beträge mit den außerordentlichen Einkünften in der Reihenfolge vorzunehmen, dass sie zu dem für den Steuerpflichtigen günstigsten Ergebnis führt.**

##### **R 198. Steuerberechnung unter Berücksichtigung der Tarifiermäßigung**

(1) <sup>1</sup>Für Zwecke der Steuerberechnung **nach § 34 Abs. 1 EStG** ist zunächst für das Kalenderjahr, in dem die außerordentlichen Einkünfte erzielt worden sind, die Einkommensteuerschuld zu ermitteln, die sich ergibt, wenn die in dem zu versteuernden Einkommen enthaltenen außerordentlichen Einkünfte nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden. <sup>2</sup>Sodann ist in einer Vergleichsrechnung die Einkommensteuer zu errechnen, die sich unter Einbeziehung eines Fünftels der außerordentlichen Einkünfte ergibt. <sup>3</sup>Bei diesen nach den allgemeinen Tarifvorschriften vorzunehmenden Berechnungen sind dem Progressionsvorbehalt (§ 32b EStG) unterliegende Einkünfte zu berücksichtigen. <sup>4</sup>Der Unterschiedsbetrag zwischen beiden Steuerbeträgen ist zu verfünffachen und der sich so ergebende Steuerbetrag der nach Satz 1 ermittelten Einkommensteuer hinzuzurechnen.

(2) Sind in dem zu versteuernden Einkommen auch Einkünfte enthalten, die nach **§ 34 Abs. 3 EStG oder** § 34b Abs. 3 EStG ermäßigten Steuersätzen unterliegen, so ist die jeweilige Tarifiermäßigung unter Berücksichtigung der jeweils anderen Tarifiermäßigung zu berechnen.

##### **R 199. Besondere Voraussetzungen für die Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG**

(1) Entschädigungen im Sinne des § 24 Nr. 1 EStG sind nach § 34 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 Nr. 2 EStG nur begünstigt, wenn es sich um außerordentliche Einkünfte handelt; dabei kommt es nicht darauf an, im Rahmen welcher Einkunftsart sie angefallen sind.

(2) <sup>1</sup>Die Nachzahlung von >Nutzungsvergütungen und Zinsen im Sinne des § 34 Abs. 2 Nr. 3 EStG muss einen Zeitraum von mehr als 36 Monaten umfassen. <sup>2</sup>Es genügt nicht, dass sie auf drei Kalenderjahre entfällt.

(3) <sup>1</sup>Bei Anwendung des § 34 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 Nr. 5 EStG auf außerordentliche Holznutzungen im Sinne des § 34b Abs. 1 Nr. 1 EStG ist von einer Zusammenballung der Einkünfte auszugehen, wenn kein Bestandsvergleich für das stehende Holz vorgenommen wurde. <sup>2</sup>Die Aktivierung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist für sich allein noch kein Bestandsvergleich.

**R 200. Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG auf  
Einkünfte aus der Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit (§ 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG)**

**Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>§ 34 Abs. 2 Nr. 4 i. V. m. Abs. 1 EStG gilt grundsätzlich für alle Einkunftsarten. <sup>2</sup>§ 34 Abs. 1 EStG ist auch auf Nachzahlungen von Ruhegehaltsbezügen und von Renten im Sinne des § 22 Nr. 1 EStG anwendbar. <sup>3</sup>Voraussetzung für die Anwendung ist, dass auf Grund der Einkunfteermittlungsvorschriften eine >Zusammenballung von Einkünften eintritt, die bei Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit auf wirtschaftlich vernünftigen Gründen beruht und bei anderen Einkünften nicht dem vertragsgemäßen oder dem typischen Ablauf entspricht.

**Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit**

(2) <sup>1</sup>Bei Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit kommt es nicht darauf an, dass die Vergütung für eine abgrenzbare Sondertätigkeit gezahlt wird, dass auf sie ein Rechtsanspruch besteht oder dass sie eine zwangsläufige Zusammenballung von Einnahmen darstellt. <sup>2</sup>Auf >Jubiläumszuwendungen ist § 34 Abs. 2 Nr. 4 i. V. m. Abs. 1 EStG insoweit anzuwenden, als die Jubiläumszuwendungen eine mehr als 12 Monate dauernde Tätigkeit abgelten sollen.

**Gewinneinkünfte**

(3) <sup>1</sup>Die Tarifiermäßigung ist auf Gewinneinkünfte nur anzuwenden, wenn diese die Vergütung für eine sich über mehr als 12 Monate erstreckende Sondertätigkeit sind, die von der übrigen Tätigkeit des Steuerpflichtigen abgrenzbar ist und nicht zum regelmäßigen Gewinnbetrieb gehört, oder wenn der Steuerpflichtige sich über mehr als 12 Monate ausschließlich der einen Sache gewidmet und die Vergütung dafür in einem Kalenderjahr erhalten hat. <sup>2</sup>Bei **Gewinneinkünften** kann eine >Zusammenballung von Einkünften grundsätzlich nur bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG eintreten.

**Ermittlung der Einkünfte**

(4) <sup>1</sup>Bei der Ermittlung der dem § 34 Abs. 2 Nr. 4 i. V. m. Abs. 1 EStG unterliegenden Einkünfte können nur die im VZ des Zuflusses bei den außerordentlichen Einkünften angefallenen Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. <sup>2</sup>Handelt es sich sowohl bei den laufenden Einnahmen als auch bei den außerordentlichen Bezügen um Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2 EStG, kann der im Kalenderjahr des Zuflusses in Betracht kommende Versorgungs-Freibetrag nach § 19 Abs. 2 EStG nur einmal abgezogen werden; er ist zunächst bei den nicht nach § 34 EStG begünstigten Einkünften zu berücksichtigen. <sup>3</sup>Nur ein insoweit nicht verbrauchter Versorgungs-Freibetrag ist bei den nach § 34 EStG begünstigten Einkünften abzuziehen. <sup>4</sup>Entsprechend ist bei anderen Einkunftsarten zu verfahren, bei denen ein im Rahmen der Einkünfteermittlung anzusetzender Freibetrag, z. B. Sparer-Freibetrag nach § 20 Abs. 4 EStG oder ein Werbungskosten-Pauschbetrag, abzuziehen ist. <sup>5</sup>Werden außerordentliche Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit neben laufenden Einkünften dieser Art bezogen, ist bei den Einnahmen der Arbeitnehmer-Pauschbetrag insgesamt nur einmal abzuziehen, wenn insgesamt keine höheren Werbungskosten nachgewiesen werden. <sup>6</sup>In anderen Fällen sind die auf die jeweiligen Einnahmen entfallenden tatsächlichen Werbungskosten bei diesen Einnahmen zu berücksichtigen.

**R 201. Anwendung der Tarifiermäßigung nach  
§ 34 Abs. 3 EStG**

**Berechnung**

(1) <sup>1</sup> Für das gesamte zu versteuernde Einkommen im Sinne des § 32a Abs. 1 EStG - also einschließlich der außerordentlichen Einkünfte, soweit sie zur Einkommensteuer heranzuziehen sind - ist der Steuerbetrag nach den allgemeinen Tarifvorschriften zu ermitteln. <sup>2</sup> Maßgebend ist dabei das nach § 32a Abs. 2 EStG gerundete gesamte zu versteuernde Einkommen. <sup>3</sup> Aus dem Verhältnis des sich ergebenden Steuerbetrags zu dem gerundeten zu versteuernden Einkommen ergibt sich der durchschnittliche Steuersatz, der auf vier Dezimalstellen abzurunden ist. <sup>4</sup> Die Hälfte dieses durchschnittlichen Steuersatzes, mindestens jedoch 19,9 % (ab VZ 2003 17 %, ab VZ 2005 15 %), ist der anzuwendende ermäßigte Steuersatz.

**Beschränkung auf einen Veräußerungsgewinn**

(2) <sup>1</sup> Die Ermäßigung nach § 34 Abs. 3 Satz 1 bis 3 EStG kann der Steuerpflichtige nur einmal im Leben in Anspruch nehmen, selbst dann, wenn der Steuerpflichtige mehrere Veräußerungs- oder Aufgabegewinne innerhalb eines Veranlagungszeitraums erzielt. <sup>2</sup> Dabei ist die Inanspruchnahme einer Steuerermäßigung nach § 34 EStG in Veranlagungszeiträumen vor dem 1.1.2001 unbeachtlich (>§ 52 Abs. 47 EStG). <sup>3</sup> Wird der zum Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers gehörende Mitunternehmeranteil im Zusammenhang mit der Veräußerung des Einzelunternehmens veräußert, ist die Anwendbarkeit des § 34 Abs. 3 EStG für beide Vorgänge getrennt zu prüfen. <sup>4</sup> Liegen hinsichtlich beider Vorgänge die Voraussetzungen des § 34 Abs. 3 EStG vor, kann der Steuerpflichtige die ermäßigte Besteuerung nach § 34 Abs. 3 EStG entweder für die Ver-

**äußerung des Einzelunternehmens oder für die Veräußerung des Mitunternehmeranteils beantragen.**

**Nachweis der dauernden Berufsunfähigkeit**

**(3) R 139 Abs. 14 gilt entsprechend.**

**R 202. - R 203.**

- unbesetzt -

**Zu § 34b EStG**

**R 204. Außerordentliche Holznutzungen**

<sup>1</sup>Wirtschaftliche Gründe im Sinne des § 34b Abs. 1 Nr. 1 EStG sind volks- oder staatswirtschaftliche oder privatwirtschaftliche Gründe des Steuerpflichtigen. <sup>2</sup>Eine Nutzung geschieht aus volks- oder staatswirtschaftlichen Gründen, wenn sie z. B. durch gesetzlichen oder behördlichen Zwang veranlasst worden ist. <sup>3</sup>Ein Zwang kann dabei schon angenommen werden, wenn der Steuerpflichtige nach den Umständen des Falles der Ansicht sein kann, dass er im Fall der Verweigerung des Verkaufs ein behördliches Enteignungsverfahren zu erwarten habe. <sup>4</sup>Werden Waldgrundstücke enteignet oder unter dem Zwang einer drohenden Enteignung veräußert, handelt es sich bei dem mitveräußerten Holzbestand um eine Holznutzung aus wirtschaftlichen Gründen.

**R 205. Nachgeholte Nutzungen im Sinne des**

**§ 34b Abs. 1 Nr. 1 EStG**

(1) Nachgeholte Nutzungen sind mit Ausnahme der Holznutzungen infolge höherer Gewalt die in einem Wirtschaftsjahr über den Nutzungssatz hinausgehenden Nutzungen (Übernutzungen), um die die Nutzungen in den drei vorangegangenen Wirtschaftsjahren jeweils niedriger als der Nutzungssatz waren (eingesparte Nutzungen).

(2) Eingesparte Nutzungen können nur durch nachgeholte Nutzungen, niemals aber durch außerordentliche Holznutzungen und durch Holznutzungen infolge höherer Gewalt ausgeglichen werden (>Beispiel A).

(3) Für die Berechnung der Übernutzung des laufenden Wirtschaftsjahrs gilt der Nutzungssatz des laufenden Jahres; für die Berechnung der eingesparten Nutzungen der letzten drei Jahre gilt der Nutzungssatz, der für diese drei Jahre jeweils maßgebend war (>Beispiel B).

**Eingesparte Nutzungen in Fällen des**

**§ 68 Abs. 2 EStDV**

(4) <sup>1</sup>Bei der Ermittlung der eingesparten Nutzungen der letzten drei vorangegangenen Wirtschaftsjahre ist in den Fällen des § 68 Abs. 2 EStDV von dem erstmals aufgestellten Nutzungssatz, gekürzt um 10 %, auszugehen. <sup>2</sup>Hat der Steuerpflichtige jedoch ein Betriebsgutachten oder Betriebswerk auf den Anfang des drittletzten Wirtschaftsjahrs aufgestellt, so ist bei der Ermittlung der eingesparten Nutzungen der nach diesem Betriebsgutachten oder Betriebswerk festgesetzte Nutzungssatz maßgebend.

**R 206. Holznutzungen infolge höherer Gewalt**

**(Kalamitätsnutzungen) im Sinne des**

**§ 34b Abs. 1 Nr. 2 EStG**

(1) <sup>1</sup>Ob eine Holznutzung infolge höherer Gewalt im Wirtschaftsjahr des Eintritts des Naturereignisses oder in einem späteren Wirtschaftsjahr erfolgt, ist ohne Bedeutung. <sup>2</sup>Bei Waldbeständen, die infolge von Immissionsschäden der Schadensstufe 3 zuzuordnen sind, kann stets eine Kalamität angenommen werden. <sup>3</sup>Bei Beständen der Schadensstufe 2 kann eine Kalamität nur im Einzelfall auf Grund eines forstwirtschaftlichen Gutachtens angenommen werden. <sup>4</sup>Zu den begünstigten Holznutzungen infolge höherer Gewalt zählen nicht Schadensfälle von einzelnen Bäumen, z. B. Dürrhölzer, Schaden durch Blitzschlag, soweit sie sich im Rahmen der regelmäßigen natürlichen Abgänge halten.

(2) <sup>1</sup>Bei vorzeitigen Holznutzungen auf Grund von Schäden durch militärische Übungen sind dieselben Steuersätze wie für Holznutzungen infolge höherer Gewalt anzuwenden. <sup>2</sup>Ersatzleistungen für Schäden, die sich beseitigen lassen, z. B. Schäden an Wegen und Jungpflanzungen, sind nach R 35 zu behandeln.

**R 207. Nutzungssatz**

<sup>1</sup>Der Nutzungssatz im Sinne des § 34b Abs. 4 Nr. 1 EStG ist eine steuerliche Bemessungsgrundlage. <sup>2</sup>Er muss den Nutzungen entsprechen, die unter Berücksichtigung der vollen jährlichen Ertragsfähigkeit des Waldes in Festmetern objektiv nachhaltig erzielbar sind. <sup>3</sup>Maßgebend für die Bemessung des Nutzungssatzes sind nicht die Nutzungen, die nach dem Willen des Betriebsinhabers in einem Zeitraum von zehn Jahren erzielt werden sollen (subjektiver Hiebsatz), sondern die Nutzungen, die unter Berücksichtigung der vollen Ertragsfähigkeit nachhaltig erzielt werden können (objektive Nutzungsmöglichkeit). <sup>4</sup>Aus diesem Grunde kann sich der Hiebsatz der Forsteinrichtung von dem Nutzungssatz unterscheiden.

#### **R 208. Zusammentreffen der verschiedenen Holznutzungsarten**

- unbesetzt -

#### **R 209. Berechnung der Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen, nachgeholten Nutzungen und Holznutzungen infolge höherer Gewalt**

- (1) <sup>1</sup>Bei der Aufteilung der Erlöse aus den einzelnen Holznutzungsarten ist nicht von den Reinerlösen, sondern von den Roherlösen auszugehen. <sup>2</sup>Die Roherlöse aus den nachgeholten Nutzungen und den außerordentlichen Holznutzungen sind in der Regel mit dem Durchschnittsfestmeterpreis des Gesamteinschlags zu berechnen. <sup>3</sup>Weist der Steuerpflichtige nach, dass er die über den Nutzungssatz hinausgehende Holznutzung ausschließlich in der Endnutzung geführt hat und hat er in der Buchführung eine einwandfreie Trennung von End- und Vornutzung nach Masse und Wert vorgenommen, so kann der Durchschnittsfestmeterpreis der Endnutzung unterstellt werden. <sup>4</sup>Sind in dem Gesamteinschlag Holznutzungen infolge höherer Gewalt enthalten, so ist der Erlös aus diesen Holznutzungen vorher abzusetzen (>Beispiele A und B).
- (2) <sup>1</sup>Die Roherlöse der innerhalb des Nutzungssatzes anfallenden Holznutzungen sind um die persönlichen und sachlichen Verwaltungskosten, Grundsteuer und Zwangsbeiträge, soweit sie zu den festen Betriebsausgaben gehören, zu kürzen. <sup>2</sup>Fallen innerhalb des Nutzungssatzes neben den ordentlichen Nutzungen auch Holznutzungen infolge höherer Gewalt an, so sind die bezeichneten Betriebsausgaben in dem Verhältnis aufzuteilen, in dem innerhalb des Nutzungssatzes die Roherlöse dieser beiden Nutzungen zueinander stehen. <sup>3</sup>Bei Anwendung der Betriebsausgabenpauschale nach § 51 EStDV oder § 4 Forstschäden-Ausgleichsgesetz ist der Pauschsatz von den Einnahmen aus der jeweiligen Holznutzung abzuziehen.
- (3) <sup>1</sup>Alle übrigen in Absatz 2 nicht bezeichneten Betriebsausgaben, auch die Zuführungen zur Rücklage nach § 3 Forstschäden-Ausgleichsgesetz, sind anteilmäßig auf die einzelnen Nutzungsarten aufzuteilen. <sup>2</sup>Das gilt bei Holznutzungen infolge höherer Gewalt auch insoweit, als diese innerhalb und außerhalb des Nutzungssatzes anfallen (>Beispiele C und D).

#### **R 210. Umfang der steuerbegünstigten Einkünfte**

<sup>1</sup>Treffen steuerbegünstigte Kalamitätsnutzungen im Sinne des § 34b Abs. 3 EStG mit außerordentlichen Einkünften im Sinne des § 34 Abs. 2 EStG zusammen und übersteigen diese Einkünfte das zu versteuernde Einkommen, so sind der Freibetrag nach § 13 Abs. 3 EStG, die Sonderausgaben, die außergewöhnlichen Belastungen, der Haushaltsfreibetrag und die sonstigen vom Einkommen abzuziehenden Beträge zunächst bei den nicht nach § 34 EStG begünstigten Einkünften, danach bei den nach § 34 Abs. 1 EStG begünstigten Einkünften **und danach bei den nach § 34 Abs. 3 EStG begünstigten Einkünften** zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige keine andere Zuordnung beantragt. <sup>2</sup>Sind die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ohne Berücksichtigung tarifbegünstigter Einkünfte negativ, so sind die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft insgesamt nur bis zu ihrer Höhe tarifbegünstigt.

#### **R 211. Höhe der Steuersätze**

<sup>1</sup>Für das gesamte zu versteuernde Einkommen im Sinne des § 32a Abs. 1 EStG - also einschließlich der Einkünfte aus Kalamitätsnutzungen - ist der Steuerbetrag nach **den allgemeinen Tarifvorschriften** zu ermitteln. <sup>2</sup>Maßgebend ist dabei das **nach § 32a Abs. 2 EStG gerundete** gesamte zu versteuernde Einkommen. <sup>3</sup>Aus dem Verhältnis **des sich ergebenden Steuerbetrags** zu dem **gerundeten** gesamten zu versteuernden Einkommen ergibt sich der durchschnittliche Steuersatz, der auf vier Dezimalstellen abzurunden ist. <sup>4</sup>Die Hälfte bzw. ein Viertel dieses durchschnittlichen Steuersatzes ist der anzuwendende ermäßigte Steuersatz nach § 34b Abs. 3 EStG.

## R 212. Voraussetzungen für die Anwendung der Vergünstigungen des § 34b EStG

### Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Waldes müssen dann und in dem Maße zum Abzug zugelassen werden, als der Gewinn durch Abholzung oder Weiterverkauf des stehenden Holzes realisiert wird. <sup>2</sup>**Sind in Wirtschaftsjahren, die vor dem 1.1.1999 begonnen haben, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten jährlich um 3 % entsprechend R 212 Abs. 1 EStR 1999 gemindert worden, ist für den Abzug von den verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten auszugehen.** <sup>3</sup>Es muss sich dabei um wesentliche Teile des aktivierten Waldes handeln, nicht um das Herausschlagen einzelner Bäume, weil der Wald steuerlich nicht als die Summe einzelner Bäume, sondern als wirtschaftlich zusammenhängende Einheit anzusehen ist. <sup>4</sup>Wiederaufforstungskosten stellen - im Gegensatz zu aktivierungspflichtigen Anschaffungs- oder Erstaufforstungskosten - im Allgemeinen sofort abzugsfähige Betriebsausgaben dar.

### Betriebsgutachten

(2) <sup>1</sup>Die amtliche Anerkennung schließt eine Prüfung durch das Finanzamt nicht aus. <sup>2</sup>Aus Vereinfachungsgründen soll bei Betrieben mit weniger als 30 Hektar forstwirtschaftlich genutzter Fläche auf Festsetzung eines Nutzungssatzes durch ein amtlich anerkanntes Betriebsgutachten verzichtet werden. <sup>3</sup>In diesen Fällen ist bei der Anwendung des § 34b EStG ein Nutzungssatz (>R 207) von 4,5 fm ohne Rinde je Hektar zugrunde zu legen.

### Nutzungsnachweis

(3) Für den Nutzungsnachweis nach § 34b Abs. 4 Nr. 2 EStG genügt es, die Holznutzungen infolge höherer Gewalt von den übrigen Nutzungen zu trennen.

### Aktivierung

(4) Von der Aktivierung eingeschlagenen und unverkauften Kalamitätsholzes kann nach § 4a des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes ganz oder teilweise abgesehen werden.

### Schätzung

(5) <sup>1</sup>Sind aus der Buchführung Merkmale, die für die Anwendung des § 34b EStG von Bedeutung sind, nicht klar ersichtlich, so sind diese im Wege der Schätzung zu ermitteln. <sup>2</sup>Entsprechendes gilt bei nicht buchführenden Land- und Forstwirten.

### Unverzügliche Mitteilung

(6) Die Mitteilung über Schäden infolge höherer Gewalt darf nicht deshalb verzögert werden, weil der Schaden dem Umfang und der Höhe nach noch nicht feststeht.

## Zu § 34c EStG

### R 212a. Ausländische Steuern

#### Umrechnung ausländischer Steuern

(1) <sup>1</sup>Die nach § 34c Abs. 1 und Abs. 6 EStG auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnende oder nach § 34c Abs. 2, 3 und 6 EStG bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehende ausländische Steuer ist **für den VZ 2001** bezüglich der an der Währungsunion teilnehmenden Staaten über die zum 1.1.1999 zum Euro unwiderruflich festgelegten Umrechnungskurse in Deutsche Mark umzurechnen. <sup>2</sup>Andere Währungen sind auf der Grundlage der von der Europäischen Zentralbank täglich veröffentlichten Euro-Referenzkurse (**für den VZ 2001** mit festgelegten Umrechnungskursen für die DM zum Euro ) umzurechnen. <sup>3</sup>Zur Vereinfachung ist die Umrechnung dieser Währungen auch zu den Umsatzsteuer-Umrechnungskursen zulässig, die monatlich im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht werden.

#### Zu berücksichtigende ausländische Steuer

(2) <sup>1</sup>Entfällt eine zu berücksichtigende ausländische Steuer auf negative ausländische Einkünfte, die unter das Ausgleichsverbot des § 2a EStG fallen, oder auf die durch die spätere Verrechnung gekürzten positiven ausländischen Einkünfte, so ist sie im Rahmen des Höchstbetrags (>R 212b) nach § 34c Abs. 1 EStG anzurechnen oder auf Antrag nach § 34c Abs. 2 EStG bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen. <sup>2</sup>Bei Abzug erhöhen sich die - im VZ nicht ausgleichsfähigen - negativen ausländischen Einkünfte. <sup>3</sup>**Die zu berücksichtigende ausländische Steuer ist nicht zu kürzen, wenn die entsprechenden Einnahmen nach § 3 Nr. 40 EStG nur zur Hälfte anzusetzen sind.**



## **R 212b. Ermittlung des Höchstbetrags für die Steueranrechnung**

<sup>1</sup>Bei der Ermittlung des Höchstbetrags nach § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG bleiben ausländische Einkünfte, die nach § 34c Abs. 5 EStG pauschal besteuert werden, und die Pauschsteuer außer Betracht. <sup>2</sup>Die ausländischen Einkünfte sind für die deutsche Besteuerung unabhängig von der **Einkünfteermittlung im Ausland** nach den Vorschriften des deutschen **Einkommensteuerrechts** zu ermitteln. <sup>3</sup>Dabei sind alle Betriebsausgaben und Werbungskosten zu berücksichtigen, die mit den im Ausland erzielten Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. <sup>4</sup>**Die §§ 3 Nr. 40 und 3c Abs. 2 EStG sind zu beachten.** <sup>5</sup>Der Sparer-Freibetrag wird insoweit abgezogen, als er auf die ausländischen Einkünfte (jeweils getrennt nach Staaten) entfällt. <sup>6</sup>Bei zusammenveranlagten Ehegatten (>§ 26b EStG) ist für die Ermittlung des Höchstbetrags eine einheitliche Summe der Einkünfte zu bilden. <sup>7</sup>Haben zusammenveranlagte Ehegatten ausländische Einkünfte aus demselben Staat bezogen, so sind für die nach § 68a EStDV für jeden einzelnen ausländischen Staat gesondert durchzuführende Höchstbetragsberechnung der anrechenbaren ausländischen Steuern die Einkünfte und anrechenbare Steuern der Ehegatten aus diesem Staat zusammenzurechnen.

## **R 212c. Antragsgebundener Abzug ausländischer Steuern**

<sup>1</sup>Das Antragsrecht auf Abzug ausländischer Steuern bei der Ermittlung der Einkünfte nach § 34c Abs. 2 EStG muss für die gesamten Einkünfte und Steuern aus demselben Staat einheitlich ausgeübt werden. <sup>2</sup>Zusammenveranlagte Ehegatten müssen das Antragsrecht nach § 34c Abs. 2 EStG für ausländische Steuern auf Einkünfte aus demselben Staat nicht einheitlich ausüben. <sup>3</sup>Werden Einkünfte gesondert festgestellt, ist über den Steuerabzug im Feststellungsverfahren zu entscheiden. <sup>4</sup>Der Antrag ist grundsätzlich in der Feststellungserklärung zu stellen. <sup>5</sup>In Fällen der gesonderten und einheitlichen Feststellung kann jeder Beteiligte einen Antrag stellen. <sup>6</sup>Hat ein Steuerpflichtiger in einem VZ neben den festzustellenden Einkünften andere ausländische Einkünfte aus demselben Staat als Einzelperson und/oder als Beteiligter bezogen, so ist die Ausübung oder Nichtausübung des Antragsrechts in der zuerst beim zuständigen Finanzamt eingegangenen Feststellungs- oder Steuererklärung maßgebend. <sup>7</sup>Bis zur Unanfechtbarkeit des in diesem Verfahren ergangenen Bescheids kann der Antrag nachgeholt oder zurückgenommen werden.

## **R 212d. Bestehen von Doppelbesteuerungsabkommen**

Sieht ein DBA die Anrechnung ausländischer Steuern vor, so kann dennoch auf Antrag der nach innerstaatlichem Recht wahlweise eingeräumte Abzug der ausländischen Steuern bei der Ermittlung der Einkünfte beansprucht werden.

## **R 212e. bis R 212f.**

- unbesetzt -

## **Zu § 34d EStG**

### **R 212g. Nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb**

- unbesetzt -

## **Zu § 34f EStG**

### **R 213. Steuerermäßigung nach § 34f EStG**

(1) <sup>1</sup>§ 34f Abs. 2 EStG setzt die Inanspruchnahme der Abzugsbeträge nach § 10e Abs. 1 bis 5 EStG oder § 15b BerlinFG voraus. <sup>2</sup>§ 34f Abs. 3 EStG setzt die Inanspruchnahme der Abzugsbeträge nach § 10e Abs. 1, 2, 4 und 5 EStG voraus. <sup>3</sup>Die Steuerermäßigung nach § 34f Abs. 2 und 3 EStG kann auch in Anspruch genommen werden, wenn im VZ der Abzugsbetrag nach § 10e Abs. 1 und 5 EStG oder § 15b BerlinFG wegen der Nachholungsmöglichkeit nach § 10e Abs. 3 Satz 1 EStG nicht geltend gemacht wird. <sup>4</sup>In der Geltendmachung der Steuerermäßigung nach § 34f Abs. 2 und 3 EStG kommt in diesem Fall die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung nach § 10e Abs. 1 bis 5 EStG oder § 15b BerlinFG zum Ausdruck. <sup>5</sup>Die Steuerermäßigung nach § 34f Abs. 3 EStG kann in den VZ nicht gewährt werden, in denen der Steuerpflichtige wegen Überschreitens der Einkommensgrenzen nach § 10e Abs. 1 bis 5a EStG einen Abzugsbetrag nach § 10e Abs. 1 bis 5 EStG nicht in Anspruch nehmen kann. <sup>6</sup>Dem Steuerpflichtigen steht nach § 34f Abs. 3 Satz 3 EStG ein Wahlrecht zu, auf welchen der beiden vorangegangenen VZ nicht ausgenutzte Ermäßigungsbeträge zu-

rückgetragen werden sollen.<sup>7</sup> Auf den Rücktrag kann aber nicht zugunsten des Vortrags verzichtet werden.<sup>8</sup> Die unentgeltliche Überlassung einer Wohnung, auch an ein minderjähriges Kind, ist keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Sinne des § 34f Abs. 2 und 3 EStG.

(2)<sup>1</sup> Ein Kind gehört zum Haushalt des Steuerpflichtigen, wenn es bei einheitlicher Wirtschaftsführung unter Leitung des Steuerpflichtigen dessen Wohnung teilt oder sich mit seiner Einwilligung vorübergehend außerhalb seiner Wohnung aufhält.<sup>2</sup> Es reicht aus, wenn die Haushaltszugehörigkeit in einem früheren VZ innerhalb des für den Abzug wie Sonderausgaben maßgebenden Begünstigungszeitraums einmal vorgelegen hat und auf Dauer angelegt war.<sup>3</sup> Der Angabe des Steuerpflichtigen, die Haushaltszugehörigkeit sei auf Dauer angelegt gewesen, kann in der Regel ohne nähere Prüfung gefolgt werden.

(3)<sup>1</sup> Die Steuerermäßigung kann, auch wenn in einem VZ die Voraussetzungen ausnahmsweise für mehrere Objekte gegeben sein sollten, stets jeweils nur für ein Objekt in Anspruch genommen werden (§ 34f Abs. 4 EStG).<sup>2</sup> Der Ermäßigungsbetrag nach § 34f EStG wird auch dann in voller Höhe gewährt, wenn die Voraussetzungen nicht während des gesamten Kalenderjahrs vorgelegen haben.<sup>3</sup> Er kann jedoch höchstens bis zur Höhe der tariflichen Einkommensteuer, **bei Inanspruchnahme des § 34f Abs. 2 EStG** vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen mit Ausnahme **des § 34g EStG**, bei Inanspruchnahme des § 34f Abs. 3 EStG, **vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen**, gewährt werden.

(4)<sup>1</sup> Ehegatten, bei denen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG vorliegen, können die Steuerermäßigung nach § 34f EStG im VZ insgesamt nur einmal in Anspruch nehmen.<sup>2</sup> Dies gilt auch bei getrennter Veranlagung; in diesem Fall steht die Steuerermäßigung den Ehegatten in dem Verhältnis zu, in dem sie den Sonderausgabenabzug nach § 10e Abs. 1 bis 5 oder nach § 52 Abs. 21 Satz 4 EStG oder nach § 15b BerlinFG in Anspruch nehmen (§ 26a Abs. 2 Satz 3 EStG).<sup>3</sup> Dagegen kann im Fall der besonderen Veranlagung nach § 26c EStG jeder Ehegatte die Steuerermäßigung in Anspruch nehmen, wenn die Voraussetzungen dafür in seiner Person erfüllt sind.

(5)<sup>1</sup> Die Steuerermäßigung nach § 34f EStG wird auf Antrag berücksichtigt.<sup>2</sup> Erhält der Steuerpflichtige wegen eines Kindes einen **Freibetrag für Kinder nach § 32 Abs. 6 EStG** oder Kindergeld und ist dem Finanzamt die auf Dauer angelegte Haushaltszugehörigkeit des Kindes aus anderen Unterlagen bekannt, ist die Antragstellung zu unterstellen.<sup>3</sup> Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige gleichzeitig für eine weitere Wohnung die Eigenheimzulage erhält.<sup>4</sup> Ergibt sich das Merkmal der auf Dauer angelegten Haushaltszugehörigkeit nicht erkennbar aus der Steuererklärung, soll der Steuerpflichtige nach dem Vorliegen des Merkmals gefragt und gegebenenfalls die Antragstellung angeregt werden (§ 89 AO).

#### **Zu § 34g EStG**

##### **R 213a. Zuwendungen an politische Parteien und unabhängige Wählervereinigungen**

- unbesetzt -

#### **Zu § 35 EStG**

##### **R 213b. Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb**

- unbesetzt -

#### **Zu § 36 EStG**

##### **R 213c. Anrechnung von Steuervorauszahlungen und von Steuerabzugsbeträgen**

- unbesetzt -

##### **R 213d. Zusammenhang zwischen der Besteuerung der Kapitalerträge und der Anrechnung von Kapitalertragsteuer; Weitergeltung des Anrechnungsverfahrens**

(1)<sup>1</sup> Die Anrechnung von Kapitalertragsteuer setzt voraus, dass die der Anrechnung zugrunde liegenden Einnahmen bei der Veranlagung erfasst werden **und der Anteilseigner die in § 45a Abs. 2 oder 3 EStG bezeichnete Bescheinigung im Original vorlegt**.<sup>2</sup> Ob die Einnahmen im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen anfallen oder bei einer anderen Einkunftsart, ist für die Anrechnung unerheblich.<sup>3</sup> Bei der Bilanzierung abgezinster Kapitalforderungen und in den Fällen des § 18a Abs. 1 Nr. 3 AuslInvestmG erfolgt die Anrechnung der Kapitalertragsteuer stets im Erhebungsjahr, auch wenn die der Anrechnung zugrunde liegenden Einnahmen ganz oder teilweise bereits in früheren Jahren zu erfassen waren. **(2) In Fällen, in denen gemäß § 52 Abs. 50b Satz 1 EStG**

ab dem VZ 2001 noch § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 und 3 und Abs. 3 Satz 1 EStG in der Fassung des Gesetzes vom 24.3.1999 (Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2001, BGBl. I S. 402) anzuwenden ist, gilt R 213g und R 213h EStR 1999 weiter.

(3) In Fällen, in denen gemäß § 52 Abs. 50c EStG ab dem VZ 2001 noch die §§ 36b bis 36e EStG in der Fassung des Gesetzes vom 24.3.1999 (Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2001, BGBl. I S. 402) anzuwenden sind, gelten R 213j bis R 213n EStR 1999 weiter.

#### **Zu § 37 EStG**

##### **R 213e. Einkommensteuer-Vorauszahlung**

<sup>1</sup>Bei der getrennten Veranlagung von Ehegatten nach § 26a EStG ist für die Ermittlung der 1.200-DM-Grenze (**ab VZ 2002 600-Euro-Grenze**) in § 37 Abs. 3 Satz 5 EStG die Summe der für beide Ehegatten in Betracht kommenden Aufwendungen und abziehbaren Beträge zugrunde zu legen. <sup>2</sup>§ 37 Abs. 3 Satz 9 EStG lässt zu, dass im Fall des § 4 FördG **neben den Sonderabschreibungen auch** andere für dieses Gebäude bis zum Ablauf des Kalenderjahrs voraussichtlich entstehende Werbungskosten in die Festsetzung der Vorauszahlungen einbezogen werden.

#### **Zu § 43 EStG**

##### **R 213f. Kapitalerträge mit Steuerabzug**

- unbesetzt -

#### **Zu § 43a EStG**

##### **R 213g. Bemessung der Kapitalertragsteuer**

- unbesetzt -

#### **Zu § 43b EStG**

##### **R 213h. Bemessung der Kapitalertragsteuer bei bestimmten Kapitalgesellschaften**

- unbesetzt -

#### **Zu § 44 EStG**

##### **R 213i. Entrichtung der Kapitalertragsteuer**

- unbesetzt -

#### **Zu § 44a EStG**

##### **R 213j. Voraussetzungen für die Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug**

(1) <sup>1</sup>Die Abstandnahme vom Steuerabzug ist nur zulässig bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, 4, 7 und 8 sowie Satz 2 EStG. <sup>2</sup>Vom Steuerabzug ist Abstand zu nehmen, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge zum Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist und entweder anzunehmen ist, dass für ihn eine Veranlagung zur Einkommensteuer nicht in Betracht kommt, oder ein Freistellungsauftrag oder eine Bescheinigung nach § 44a Abs. 5 EStG vorliegt.

<sup>3</sup>Dass eine Veranlagung nur auf Antrag durchzuführen ist oder voraussichtlich nicht zur Festsetzung einer Steuer führt, rechtfertigt nicht, vom Steuerabzug Abstand zu nehmen. <sup>4</sup>In diesen Fällen kann die einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer im Wege der Veranlagung zur Einkommensteuer auf die Steuerschuld angerechnet werden. <sup>5</sup>Die Voraussetzungen für die Abstandnahme vom Steuerabzug sind dem Schuldner oder dem die Kapitalerträge auszahlenden inländischen Kreditinstitut oder inländischen Finanzdienstleistungsinstitut durch Erteilung eines Freistellungsauftrags oder durch eine Bescheinigung nachzuweisen, die das für den Gläubiger zuständige Wohnsitzfinanzamt auszustellen hat. <sup>6</sup>Die Ausführungen in **R 213i Abs. 1 Nr. 1** gelten entsprechend.

(2) Für Kapitalerträge im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG kommt außer in den Fällen des § 44a Abs. 4 EStG die Ab-

standnahme vom Steuerabzug nicht in Betracht, da bei diesen Kapitalerträgen unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen natürlichen Personen die einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer entweder bei der Veranlagung zur Einkommensteuer nach § 36 Abs. 2 **Satz 2** Nr. 2 EStG angerechnet oder durch das Bundesamt für Finanzen erstattet wird; **>R 213l.**

#### **Zu § 44b EStG**

##### **R 213k. Erstattung von Kapitalertragsteuer durch das Bundesamt für Finanzen nach den §§ 44b und 45b EStG**

**Liegen die Voraussetzungen für die Erstattung von Kapitalertragsteuer durch das Bundesamt für Finanzen nach den §§ 44b und 45b EStG vor, kann der Anteilseigner wählen, ob er die Erstattung im Rahmen**

- 1. eines Einzelantrags (>R 213l) oder**
- 2. eines Sammelantragsverfahrens (>R 213p)**

**beansprucht.**

##### **R 213l. Einzelantrag beim Bundesamt für Finanzen (§ 44b EStG)**

**(1) Voraussetzungen für die Erstattung:**

**Dem auf amtlichem Vordruck zu stellenden Antrag ist das Original**

- 1. - der vom zuständigen Wohnsitzfinanzamt ausgestellten Nichtveranlagungs-(NV-)Bescheinigung oder**  
**- des Freistellungsauftrags oder der Bescheinigung im Sinne des § 44a Abs. 5 Satz 2 EStG**

**beizufügen.**

- Der Anteilseigner weist die Höhe der anrechenbaren Kapitalertragsteuer durch die Urschrift der Steuerbescheinigung oder durch eine als solche gekennzeichnete Ersatzbescheinigung eines inländischen Kreditinstituts nach (§ 45a Abs. 2 und 3 EStG). <sup>2</sup> Wird für Ehegatten ein gemeinschaftliches Depot unterhalten, ist es unter den Voraussetzungen des § 26 EStG nicht zu beanstanden, wenn die Bescheinigung auf den Namen beider Ehegatten lautet.**

**(2) <sup>1</sup> Eine NV-Bescheinigung ist nicht zu erteilen, wenn der Anteilseigner voraussichtlich von Amts wegen oder auf Antrag zur Einkommensteuer veranlagt wird. <sup>2</sup> Das gilt auch, wenn die Veranlagung voraussichtlich nicht zur Festsetzung einer Steuer führt. <sup>3</sup> Im Fall der Eheschließung hat der Anteilseigner eine vorher auf seinen Namen ausgestellte NV-Bescheinigung an das Finanzamt auch dann zurückzugeben, wenn die Geltungsdauer noch nicht abgelaufen ist. <sup>4</sup> Das Finanzamt hat auf Antrag eine neue NV-Bescheinigung auszustellen, wenn anzunehmen ist, dass für den unbeschränkt steuerpflichtigen Anteilseigner und seinen Ehegatten auch nach der Eheschließung eine Veranlagung zur Einkommensteuer nicht in Betracht kommt; bei Veranlagung auf Antrag gilt Satz 1 entsprechend. <sup>5</sup> Für Kapitalerträge, die nach einem Erbfall zugeflossen sind, berechtigt eine auf den Namen des Erblassers ausgestellte NV-Bescheinigung nicht zur Erstattung der Kapitalertragsteuer an die Erben.**

#### **Zu § 44c EStG**

##### **R 213m. Erstattung von Kapitalertragsteuer an bestimmte Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen**

**Werden verdeckte Gewinnausschüttungen im Rahmen einer Außenprüfung festgestellt, ist von der Erhebung von Kapitalertragsteuer abzusehen, soweit bei rechtzeitigem Antrag nach § 44c EStG die Voraussetzungen für die Erstattung der Kapitalertragsteuer vorgelegen hätten.**

#### **Zu § 45 EStG**

##### **R 213n. Ausschluss der Erstattung von Kapitalertragsteuer**

**- unbesetzt -**

Zu § 45a EStG  
*R 213o. Anmeldung und Bescheinigung der  
Kapitalertragsteuer*

- unbesetzt -

Zu § 45b EStG  
*R 213p. Sammelantrag beim Bundesamt für  
Finanzen (§ 45b EStG)*

(1) <sup>1</sup> Der Anteilseigner muss den Sammelantragsteller zu seiner Vertretung bevollmächtigt haben. <sup>2</sup> Der Nachweis einer Vollmacht ist nur zu verlangen, wenn begründete Zweifel an der Vertretungsmacht bestehen. <sup>3</sup> Abweichend von § 80 Abs. 1 Satz 2 AO ermächtigt bei einem Sammelantrag auf Erstattung von Kapitalertragsteuer die für die Antragstellung erteilte Vollmacht auch zum Empfang der Steuererstattungen.

(2) Die Anweisungen in R 213l gelten für den Sammelantrag mit folgenden Abweichungen:

Beauftragt der Anteilseigner einen in § 45b EStG genannten Vertreter, einen Sammelantrag beim Bundesamt für Finanzen zu stellen, hat er dem Vertreter das Original der NV-Bescheinigung, des Freistellungsauftrags oder der Bescheinigung im Sinne des § 44a Abs. 5 Satz 2 EStG vorzulegen.

In den Sammelantrag auf Erstattung von Kapitalertragsteuer dürfen auch Einnahmen einbezogen werden, für die der Anteilseigner die Ausstellung einer Jahressteuerbescheinigung im Sinne des Abschnitts 100 KStR beantragt hat, wenn der Vertreter des Anteilseigners versichert, dass eine Steuerbescheinigung über zu erstattende Kapitalertragsteuer nicht erteilt worden ist. <sup>2</sup> Das Gleiche gilt für Einnahmen, für die dem Anteilseigner eine Steuerbescheinigung ausgestellt worden ist, wenn der Vertreter des Anteilseigners versichert, dass die Bescheinigung als ungültig gekennzeichnet oder nach den Angaben des Anteilseigners abhanden gekommen oder vernichtet ist.

(3) <sup>1</sup> Sammelanträge sind entweder auf Listen oder auf maschinell verwertbaren Datenträgern an das Bundesamt für Finanzen zu richten. <sup>2</sup> Für Sammelanträge auf maschinell verwertbaren Datenträgern gelten die Bestimmungen der Sammelantrags-Datenträger-Verordnung (SaDV) vom 10.5.1995 (BGBl. I S. 684). (4) Für die Erstattung von Kapitalertragsteuer bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gilt § 45b Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 und 2 EStG entsprechend.

Zu § 45c EStG  
*R 213q. Erstattung von Kapitalertragsteuer  
durch das Finanzamt im vereinfachten Verfahren  
(§ 45c EStG)*

(1) R 213p Abs. 1, 2 und 4 gilt entsprechend. (2) <sup>1</sup> Übersteigen die Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 und des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG des Anteilseigners oder Gläubigers den Betrag von 100 DM (ab VZ 2002 51 Euro) im Wirtschaftsjahr der Zahlung, ist die Erstattung in dem vereinfachten Verfahren ausgeschlossen. <sup>2</sup> In diesen Fällen kommt nur das Sammelantragsverfahren beim Bundesamt für Finanzen nach § 45b EStG unter den dort genannten Voraussetzungen in Betracht (>R 213p). (3) <sup>1</sup> Der Betrag von 100 DM (ab VZ 2002 51 Euro) bezieht sich bei Kapitalerträgen aus Belegschafts- und Genossenschaftsanteilen auf die dem Anteilseigner/Gläubiger im Wirtschaftsjahr der ausschüttenden Körperschaft zugeflossenen Kapitalerträge. <sup>2</sup> Für die Frage, ob die Grenze von 100 DM (ab VZ 2002 51 Euro) überschritten ist, kommt es nur auf die Kapitalerträge an, die der Anteilseigner oder Gläubiger von der Körperschaft bezogen hat, die den Sammelantrag stellt oder durch einen Treuhänder stellen lässt. <sup>3</sup> Kapitalerträge, die dem Anteilseigner oder Gläubiger von anderen Körperschaften zufließen, sind für die Ermittlung der 100-DM-Grenze (ab VZ 2002 51-Euro-Grenze) nicht zu berücksichtigen. (4) <sup>1</sup> Der Bescheid über die zu erstattende Kapitalertragsteuer ist dem Sammelantragsteller bekannt zu geben. <sup>2</sup> Die Bekanntgabe erfolgt mit Wirkung für und gegen alle vertretenen Anteilseigner oder Gläubiger. <sup>3</sup> Die Rechtsbehelfsbefugnis gegen den dem Sammelantragsteller bekannt gegebenen Bescheid steht diesem sowie den vertretenen Anteilseignern oder Gläubigern zu. (5) <sup>1</sup> War die Erstattung zu niedrig, ist dem Sammelantragsteller ein geänderter Bescheid zu erteilen. <sup>2</sup> Der Bescheid über die Rückforderung zu Unrecht gezahlter Erstattungsbeträge ist nicht an den Sammelantragsteller, sondern an den vertretenen Anteilseigner oder Gläubiger zu richten (§ 45c Abs. 4 Satz 3 i. V. m. § 45b Abs. 3 EStG).

Zu § 45d EStG  
*R 213r. Mitteilung an das Bundesamt für Finanzen*

- unbesetzt -

## Zu § 46 EStG

### R 214.

- unbesetzt -

### R 215. Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 2 EStG

§ 46 Abs. 2 Nr. 2 EStG gilt auch für die Fälle, in denen der Steuerpflichtige rechtlich in nur einem Dienstverhältnis steht, die Bezüge aber von verschiedenen öffentlichen Kassen ausgezahlt und gesondert nach Maßgabe der jeweiligen Lohnsteuerkarte dem Steuerabzug unterworfen worden sind.

### R 216.

- unbesetzt -

### R 217. Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG

(1) Die Vorschrift des § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG ist nur anwendbar, wenn der Arbeitnehmer nicht bereits nach den Vorschriften des § 46 Abs. 2 Nr. 1 bis 7 und Abs. 2a EStG zu veranlagten ist. <sup>(2)</sup> ***Die Antragsfrist ist eine gesetzliche Ausschlussfrist, die weder durch eine Aufforderung zur Abgabe der Einkommensteuererklärung noch durch den Erlass eines Grundlagenbescheids verlängerbar ist.*** <sup>2</sup> ***Bei Versäumung der Antragsfrist ist unter den Voraussetzungen des § 110 AO Wiedereinsetzung in den vorigen Stand möglich.*** (3) Sollen ausländische Verluste, die nach einem DBA bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (§ 2 Abs. 5 EStG) außer Ansatz geblieben sind, zur Anwendung des negativen Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden, so ist auf Antrag eine Veranlagung durchzuführen. <sup>(4)</sup> <sup>1</sup> Hat ein Arbeitnehmer im Veranlagungszeitraum zeitweise nicht in einem Dienstverhältnis gestanden, so kann die Dauer der Nichtbeschäftigung z. B. durch eine entsprechende Bescheinigung des Arbeitsamts, wie einen Bewilligungsbescheid über das Arbeitslosengeld oder eine Bewilligung von Leistungen nach dem SGB III, belegt werden. <sup>2</sup> Kann ein Arbeitnehmer Zeiten der Nichtbeschäftigung durch geeignete Unterlagen nicht nachweisen oder in sonstiger Weise glaubhaft machen, so ist dies kein Grund, die Antragsveranlagung nicht durchzuführen. <sup>3</sup> Ob und in welcher Höhe außer dem auf der Lohnsteuerkarte bescheinigten Arbeitslohn weiterer Arbeitslohn zu berücksichtigen ist, hängt von dem im Einzelfall ermittelten Sachverhalt ab. <sup>4</sup> Für dessen Beurteilung gelten die Grundsätze der freien Beweiswürdigung.

### R 218. Härteausgleich

- unbesetzt -

### R 219. bis R 221.

- unbesetzt -

## Zu § 49 EStG

### R 222. Beschränkte Steuerpflicht bei Einkünften aus Gewerbebetrieb

(1) <sup>1</sup> Einkünfte aus Gewerbebetrieb unterliegen nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG auch dann der beschränkten Einkommensteuerpflicht, wenn im Inland keine Betriebsstätte unterhalten wird, sondern nur ein ständiger Vertreter für den Gewerbebetrieb bestellt ist (§ 13 AO). <sup>2</sup> Ist der ständige Vertreter ein Kommissionär oder Makler, der Geschäftsbeziehungen für das ausländische Unternehmen im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit unterhält, und ist die Besteuerung des ausländischen Unternehmens nicht durch ein DBA geregelt, so sind die Einkünfte des ausländischen Unternehmens insoweit nicht der Besteuerung zu unterwerfen. <sup>3</sup> Das gilt auch, wenn der ständige Vertreter ein Handelsvertreter (§ 84 HGB) ist, der weder eine allgemeine Vollmacht zu Vertragsverhandlungen und Vertragsabschlüssen für das ausländische Unternehmen besitzt noch über ein Warenlager dieses Unternehmens verfügt, von dem er regelmäßig Bestellungen für das Unternehmen ausführt.

(2) <sup>1</sup>Auf Einkünfte, die ein beschränkt Steuerpflichtiger durch den Betrieb eigener oder gecharterter Schiffe oder Luftfahrzeuge aus einem Unternehmen bezieht, dessen Geschäftsleitung sich in einem ausländischen Staat befindet, sind die Sätze 2 und 3 des Absatzes 1 nicht anzuwenden. <sup>2</sup>Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die ein Unternehmen im Rahmen einer internationalen Betriebsgemeinschaft oder eines Pool-Abkommens erzielt, unterliegen nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe c EStG der beschränkten Steuerpflicht auch, wenn das die Beförderung durchführende Unternehmen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland nicht als ständiger Vertreter des ausländischen Beteiligten anzusehen ist.

(3) Bei gewerblichen Einkünften, die durch im Inland ausgeübte oder verwertete künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen erzielt werden, kommt es für die Begründung der beschränkten Steuerpflicht nicht darauf an, ob im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt worden ist und ob die Einnahmen dem Darbietenden, dem die Darbietung Verwertenden oder einem Dritten zufließen.

(4) <sup>1</sup>Hat der Steuerpflichtige im Fall des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe e EStG wegen Verlegung des Wohnsitzes in das Ausland den Vermögenszuwachs der wesentlichen Beteiligung nach § 6 AStG versteuert, so ist dieser Vermögenszuwachs vom tatsächlich erzielten Veräußerungsgewinn abzusetzen (§ 6 Abs. 1 letzter Satz AStG). <sup>2</sup>Ein sich dabei ergebender Verlust ist bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der zu veranlagenden inländischen Einkünfte auszugleichen.

#### **R 222a. Beschränkte Steuerpflicht bei Einkünften aus selbständiger Arbeit**

<sup>1</sup>Zur Ausübung einer selbständigen Tätigkeit gehört z.B. die inländische Vortragstätigkeit durch eine im Ausland ansässige Person.

<sup>2</sup>Eine Verwertung einer selbständigen Tätigkeit im Inland liegt z. B. vor, wenn ein beschränkt steuerpflichtiger Erfinder sein Patent einem inländischen Betrieb überlässt oder wenn ein beschränkt steuerpflichtiger Schriftsteller sein Urheberrecht an einem Werk auf ein inländisches Unternehmen überträgt.

#### **R 223. Bedeutung der Besteuerungsmerkmale im Ausland bei beschränkter Steuerpflicht**

(1) <sup>1</sup>Nach § 49 Abs. 2 EStG sind bei der Feststellung, ob inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Steuerpflicht vorliegen, die im Ausland gegebenen Besteuerungsmerkmale insoweit außer Betracht zu lassen, als bei ihrer Berücksichtigung steuerpflichtige inländische Einkünfte nicht angenommen werden könnten (isolierende Betrachtungsweise). <sup>2</sup>Danach unterliegen z. B. Einkünfte, die unter den Voraussetzungen des § 17 EStG aus der Veräußerung des Anteils an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland erzielt werden, auch dann der beschränkten Steuerpflicht (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe e EStG), wenn der Anteil in einem ausländischen Betriebsvermögen gehalten wird.

(2) Vergütungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von gewerblichem Know-how, die weder Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebs sind noch zu den Einkünften im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 1 bis 8 EStG gehören, sind als sonstige Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG beschränkt steuerpflichtig.

(3) <sup>1</sup>Wird für verschiedenartige Leistungen eine einheitliche Vergütung gewährt, z. B. für Leistungen im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 3 oder 9 EStG, so ist die Vergütung nach dem Verhältnis der einzelnen Leistungen aufzuteilen. <sup>2</sup>Ist eine Trennung nicht ohne besondere Schwierigkeit möglich, so kann die Gesamtvergütung zur Vereinfachung den sonstigen Einkünften im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG zugeordnet werden.

#### **Zu § 50 EStG**

##### **R 223a. Verlustabzug im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht**

<sup>1</sup>Macht ein beschränkt steuerpflichtiger Staatsangehöriger eines Mitgliedstaates der Europäischen Union (EU) oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) anwendbar ist, einen Verlustabzug nach § 10d EStG geltend und ergeben sich die Verluste aus Unterlagen, die in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder des EWR aufbewahrt werden, so ist zur EG-vertragskonformen Auslegung des § 50 Abs. 1 Satz 3 EStG von einer rückwirkenden Bewilligung einer Aufbewahrungserleichterung auszugehen. <sup>2</sup>Die Aufbewahrung der Unterlagen in einem anderen EU/EWR-Mitgliedstaat führt in diesem Fall nicht zur Versagung des Verlustabzuges. <sup>3</sup>Der beschränkt Steuerpflichtige muss aber klar und eindeutig die von ihm geltend gemachten Verluste nach dem im fraglichen Wirtschaftsjahr einschlägigen deutschen Recht über die Berechnung der Einkünfte belegen.

#### **R 224. Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer und Steuerermäßigung für ausländische Steuern**

<sup>1</sup>§ 50 Abs. 6 EStG ist auch im Verhältnis zu Staaten anzuwenden, mit denen DBA bestehen. <sup>2</sup>In dem Verzeichnis ausländischer Steuern, die der deutschen Einkommensteuer entsprechen, sind die Steuern dieser Staaten jedoch nicht aufgeführt. <sup>3</sup>Es ist in diesem Fall davon auszugehen, dass Ertragsteuern, für welche die Abkommen gelten, der deutschen Einkommensteuer entsprechen. <sup>4</sup>Sollten sich im Einzelfall Zweifel ergeben, so wird das Bundesministerium der Finanzen feststellen, ob die ausländische Steuer der deutschen Einkommensteuer entspricht. <sup>5</sup>Bei der Ermittlung des Höchstbetrags für Zwecke der Steueranrechnung (>R 212d) sind in die Summe der Einkünfte nur die Einkünfte einzubeziehen, die im Wege der Veranlagung besteuert werden. <sup>6</sup>Der Mindeststeuersatz des § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG kann als Folge der Steueranrechnung unterschritten werden.

#### **R 225. bis R 227.**

- unbesetzt -

#### **Zu § 50a EStG**

##### **R 227a. Steuerabzug bei Lizenzgebühren, Vergütungen für die Nutzung von Urheberrechten und bei Veräußerungen von Schutzrechten usw.**

(1) <sup>1</sup>Lizenzgebühren für die Verwertung gewerblicher Schutzrechte und Vergütungen für die Nutzung von Urheberrechten, deren Empfänger im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unterliegen nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG der beschränkten Einkommensteuerpflicht, wenn die Patente in die deutsche Patentrolle eingetragen sind oder wenn die gewerblichen Erfindungen oder Urheberrechte in einer inländischen Betriebsstätte oder in einer anderen Einrichtung verwertet werden. <sup>2</sup>Als andere Einrichtungen sind öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten anzusehen, soweit sie sich in dem durch Gesetz oder Staatsvertrag bestimmten Rahmen mit der Weitergabe von Informationen in Wort und Bild beschäftigen und damit hoheitliche Aufgaben wahrnehmen, so dass sie nicht der Körperschaftsteuer unterliegen und damit auch keine Betriebsstätte begründen. <sup>3</sup>In den übrigen Fällen ergibt sich die beschränkte Steuerpflicht für Lizenzgebühren aus § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a oder Nr. 9 EStG. <sup>4</sup>Dem Steuerabzug unterliegen auch Lizenzgebühren, die den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzurechnen sind (§ 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG).

(2) Dem Steuerabzug unterliegen auch die Vergütungen aus der Veräußerung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten, gewerblichen Schutzrechten, z. B. Patentrechten, sowie von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fähigkeiten, z. B. Plänen, Mustern und Verfahren, soweit diese Vergütungen zu den inländischen Einkünften im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstaben a und f oder Nr. 3 EStG gehören.

##### **R 227b. Steuerabzug bei Einkünften aus künstlerischen, sportlichen, artistischen und ähnlichen Darbietungen**

<sup>1</sup>Zu den Einkünften nach § 50a Abs. 4 **Satz 1** Nr. 1 EStG gehören auch andere mit diesen Leistungen zusammenhängende Leistungen. <sup>2</sup>Voraussetzung für die Einbeziehung dieser Nebenleistungen in die Bemessungsgrundlage für die Abzugssteuer gemäß § 50a Abs. 4 EStG ist, dass diese auf Grund des bestehenden Vertragsverhältnisses Teil einer von dem beschränkt Steuerpflichtigen erbrachten Gesamtleistung sind, für die eine Gesamtvergütung gezahlt wird. <sup>3</sup>Werden die Nebenleistungen dagegen auf der Grundlage besonderer Verträge, die der inländische Veranstalter mit Dritten abgeschlossen hat, von einem anderen als dem Darbieter oder dem die Darbietungen Verwertenden erbracht, so sind die dafür gezahlten Entgelte nicht in die Bemessungsgrundlage für die Abzugssteuer einzubeziehen.

##### **R 227c. Berechnung des Steuerabzugs nach § 50a EStG in besonderen Fällen**

(1) Übernimmt das Unternehmen die Aufsichtsratssteuer, ist auf die ausgezahlte Vergütung ein Steuersatz von 42,85 % anzuwenden.

(2) Entsprechendes gilt für den Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG und nach R 227b mit der Maßgabe, dass in diesen Fällen bei Übernahme der Abzugssteuer durch den Schuldner der Vergütung

bei einem Steuersatz von 25 %

33,33  
%

der ausgezahlten Vergütung zu erheben sind.



(3) Werden die Vergütungen nach § 50a Abs. 4 EStG mit einem niedrigeren Steuersatz besteuert (§ 50d EStG), ist der bei der Übernahme der Steuer durch den Schuldner maßgebende Berechnungssatz entsprechend zu ermitteln.

(4) In Fällen, in denen zwischen dem ausländischen Unternehmer und einem inländischen Leistungsempfänger die sog. Null-Regelung nach § 52 Abs. 2 UStDV angewandt wird, stellt die nicht erhobene Umsatzsteuer einen Bestandteil der Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer nach § 50a Abs. 1 und 4 EStG dar.

#### **Zu § 50c EStG**

##### **R 227d. Wertminderung von Anteilen durch Gewinnausschüttungen**

*In Fällen, in denen gemäß § 52 Abs. 59 EStG ab dem VZ 2001 noch § 50c EStG in der Fassung des Gesetzes vom 24.3.1999 (Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2001, BGBl. I S. 402) anzuwenden ist, gilt R 227d EStR 1999 weiter.*

#### **Zu § 50d EStG**

##### **R 227e. Besonderheiten im Fall von Doppelbesteuerungsabkommen**

- unbesetzt -

##### ***R 227f. Bemessung der Kapitalertragsteuer bei bestimmten Kapitalgesellschaften***

- unbesetzt -

#### **Zu § 51 EStG**

##### **R 228. bis R 234.**

- unbesetzt -

##### **R 235. Bewertungsfreiheit für Handelsschiffe, für Schiffe, die der Seefischerei dienen, und für Luftfahrzeuge**

- unbesetzt -

#### **Zu § 55 EStG**

##### **R 236. Bodengewinnbesteuerung**

Zu den Wirtschaftsgütern und Nutzungsbefugnissen nach § 55 Abs. 1 Satz 2 EStG gehören insbesondere Milchreferenzmengen, Zuckerrübenlieferrechte, Weinanbaurechte, Bodenschätze und Eigenjagdrechte.

#### **Zu § 57 EStG**

##### **R 237. Verlustabzug nach § 57 Abs. 4 EStG**

- unbesetzt -

#### **Zu § 62 EStG**

##### **R 238. Anspruchsberechtigte**

- unbesetzt -

**Zu § 63 EStG**  
**R 239. Kinder**

- unbesetzt -

**Zu § 64 EStG**  
**R 240. Zusammentreffen mehrerer Ansprüche**

- unbesetzt -

**Zu § 65 EStG**  
**R 241. Andere Leistungen für Kinder**

- unbesetzt -

**Zu § 66 EStG**  
**R 242. Höhe des Kindergeldes, Zahlungszeitraum**

- unbesetzt -

**Zu § 67 EStG**  
**R 243. Antrag**

- unbesetzt -

**Zu § 68 EStG**  
**R 244. Besondere Mitwirkungspflichten**

- unbesetzt -

**Zu § 69 EStG**  
**R 245. Überprüfung des Fortbestehens von**  
**Anspruchsvoraussetzungen durch**  
**Meldedaten-Übermittlung**

- unbesetzt -

**Zu § 70 EStG**  
**R 246. Festsetzung und Zahlung des Kindergeldes**

- unbesetzt -

**Zu § 71 EStG**  
**R 247. Zahlungszeitraum**

- unbesetzt -

**Zu § 72 EStG**

**R 248. Festsetzung und Zahlung des Kindergeldes an Angehörige des öffentlichen Dienstes**

- unbesetzt -

**Zu § 73 EStG**

**R 249.**

- unbesetzt -

**Zu § 74 EStG**

**R 250. Zahlung des Kindergeldes in Sonderfällen**

- unbesetzt -

**Zu § 75 EStG**

**R 251. Aufrechnung**

- unbesetzt -

**Zu § 76 EStG**

**R 252. Pfändung**

- unbesetzt -

**Zu § 77 EStG**

**R 253. Erstattung von Kosten im Vorverfahren**

- unbesetzt -

**Zu § 78 EStG**

**R 254. Übergangsregelungen**

- unbesetzt -

**Anlage (zu R 17)**

**Übersicht**

**über die Berichtigung des Gewinns bei Wechsel der  
Gewinnermittlungsart**

## Übersicht über die Berichtigung des Gewinns bei Wechsel der Gewinnermittlungsart

### Übergang

1. von der Einnahmenüberschussrechnung zum Bestandsvergleich, zur Durchschnittssatzgewinnermittlung oder zur Richtsatzschätzung

### Berichtigung des Gewinns im ersten Jahr nach dem Übergang:

Der Gewinn des ersten Jahres ist insbesondere um die folgenden Hinzurechnungen und Abrechnungen zu berichtigen:

- + Warenbestand
- + Warenforderungsanfangsbestand
- + Sonstige Forderungen
- Warenschuldenanfangsbestand
- + Anfangsbilanzwert (Anschaffungskosten) der nicht abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (mit Ausnahme des Grund und Bodens), soweit diese während der Dauer der Einnahmenüberschussrechnung angeschafft und ihre Anschaffungskosten vor dem 1.1.1971 als Betriebsausgaben abgesetzt wurden, ohne dass ein Zuschlag nach § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG in den vor dem Steuerneuordnungsgesetz geltenden Fassungen gemacht wurde.

2. vom Bestandsvergleich, von der Durchschnittssatzgewinnermittlung oder von der Richtsatzschätzung zur Einnahmenüberschussrechnung

Der Überschuss der Betriebseinnahmen oder die Betriebsausgaben ist im ersten Jahr insbesondere um die folgenden Hinzurechnungen und Abrechnungen zu berichtigen:

- + Warenschuldenbestand des Vorjahrs
- Warenendbestand des Vorjahrs
- Warenforderungsbestand des Vorjahrs
- Sonstige Forderungen.

Sind in früheren Jahren Korrektivposten gebildet und noch nicht oder noch nicht in voller Höhe aufgelöst worden, so ist dies bei Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags zu berücksichtigen; noch nicht aufgelöste Zuschläge vermindern, noch nicht aufgelöste Abschläge erhöhen den Unterschiedsbetrag.

Die vorstehende Übersicht ist nicht erschöpfend. Beim Wechsel der Gewinnermittlungsart sind auch andere als die oben bezeichneten Positionen durch Zu- und Abrechnungen zu berücksichtigen. Das gilt insbesondere für die Rechnungsabgrenzungsposten, z. B. im Voraus gezahlte Miete und im Voraus vereinnahmte Zinsen, sowie für Rückstellungen, z. B. für Gewerbesteuer des abgelaufenen Wirtschaftsjahrs.

Die vorstehende Übersicht ist nicht erschöpfend. Beim Wechsel der Gewinnermittlungsart sind auch andere als die oben bezeichneten Positionen durch Zu- und Abrechnungen zu berücksichtigen. Das gilt insbesondere für die Rechnungsabgrenzungsposten, z. B. im Voraus gezahlte Miete und im Voraus vereinnahmte Zinsen, sowie für Rückstellungen, z. B. für Gewerbesteuer des abgelaufenen Wirtschaftsjahrs.

### Artikel 2 Anwendung der Einkommensteuer-Richtlinien 1999

Die Einkommensteuer-Richtlinien 1999 in der Fassung der Bekanntmachung vom 14.12.1999 (BStBl I Sondernummer 3/1999) werden aufgehoben. Sie sind mit den Abweichungen, die sich aus der Änderung von Rechtsvorschriften für die Zeit bis zum 31.12.2000 ergeben, letztmals für die Veranlagung zur Einkommensteuer des Veranlagungszeitraums 2000 weiter anzuwenden.

Der Bundesrat hat zugestimmt.

Berlin den 23. November 2001

Der Bundesminister der Finanzen

Hans Eichel

1) Änderungen und Ergänzungen gegenüber den Einkommensteuer-Richtlinien 1999 sind durch Fett-Kursiv-Druck kenntlich gemacht, weggefallene Texte sind durch Randstriche gekennzeichnet. 2) Für Berlin-West: 1.4.1949; für das Saargebiet 6.7.1959. 3) Das in Artikel 3 des Einigungsvertrags genannte Gebiet > Einigungsvertragsgesetz vom 23.9.1990 (BGBl. II S. 885, 890). 4) Für Veräußerungen vor dem 1.1.1999 gelten die R 41a bis R 41c EStR 1998 (>§ 52 Abs. 18 EStG). 5) Für Veräußerungen vor dem 1.1.1999 gelten die R 41a bis R 41c EStR 1998 (>§ 52 Abs. 18 EStG). 6) Für Veräußerungen vor dem 1.1.1999 gelten die R 41a bis R 41c EStR 1998 (>§ 52 Abs. 18 EStG). 7) Im Saarland: 20.11.1947. 8) Im Saarland: 19.11.1947. 9) StuzBl 1949 S. 327. 10) Veröffentlichungen des Zonenamtes des Reichsaufsichtsamtes für das Versicherungswesen in Abw. 1949 S. 118.