

30.05.90

Fz

Allgemeine Verwaltungsvorschrift

der Bundesregierung

Allgemeine Verwaltungsvorschrift über die Änderung der
Einkommensteuer-Richtlinien 1987**A. Zielsetzung**

Anpassung der Einkommensteuer-Richtlinien 1987 an die seither eingetretenen Rechtsänderungen (17 Änderungsgesetze, darunter das Steuerreformgesetz 1990 und das Wohnungsbauförderungsgesetz) und an die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, ferner Weiterentwicklung der Auslegung einkommensteuerrechtlicher Vorschriften.

B. Lösung

Änderung der Einkommensteuer-Richtlinien 1987 in zahlreichen Punkten; davon sind die wichtigsten:

- Klarstellung entsprechend dem Ziel des § 3 Nr. 63 EStG (Vermeidung sowohl einer Doppelbesteuerung als auch einer Doppelbegünstigung), daß bei Besteuerung nur eines Teils von Einkünften in der DDR lediglich dieser Teil im Inland steuerfrei bleibt (Abschnitt 6 Nr. 24)
- Aussagen zu der Abzugsbegrenzung von Bewirtungskosten nach dem Steuerreformgesetz 1990 bei "geschäftlichem Anlaß"; Vereinfachungsregelung bei Bewirtungen in betriebseigenen Kantinen (Abschnitt 20)
- Behandlung von Computer-Programmen bis 800 DM als körperliche und zugleich abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter (Abschnitt 31 a)

370/90

- Aussagen, unter welchen Voraussetzungen die Lifo-Bewertungsmethode für das Vorratsvermögen steuerlich zulässig ist (Abschnitt 36 a)
- Berücksichtigung der Auswirkungen des Rentenreformgesetzes 1992 auf die Höhe der Pensionsrückstellungen nach § 6 a EStG (Abschnitt 41)
- Anerkennung der Zuwendungen an den Deutschen Bund für Vogelschutz e.V., die Kulturstiftung der Länder, den Verein zur Förderung des Israel-Museums in Jerusalem e.V. und das Bischöfliche Hilfswerk Misereor e.V. durch Aufnahme dieser Organisationen in die besondere Liste (Abschnitt 111 Abs. 2)
- Anhebung des privaten Nutzungsanteils eines betrieblichen/beruflichen Pkw gemäß dem Koalitionsbeschluß im Zusammenhang mit dem Steuerreformgesetz 1990 auf 30 bis 35 v.H. (Abschnitt 118 Abs. 2)
- Zuordnung von landwirtschaftspflegerischen Tätigkeiten in gewissem Umfang zur Land- und Forstwirtschaft, um dem Strukturwandel in der Land- und Forstwirtschaft Rechnung zu tragen (Abschnitt 135 Abs. 6)
- Klarstellung der durch die Rechtsprechung des BFH zweifelhaft gewordenen Frage, wie weit bei der Betriebsaufspaltung die sachliche und personelle Verflechtung im Einzelfall gehen muß (Abschnitt 137)
- Einschränkung des bisherigen Verpächterwahlrechts, einen verpachteten Betrieb (vor allem in der Land- und Forstwirtschaft) steuerlich fortzuführen, aufgrund der 3FH-Rechtsprechung auf die Fälle, in denen der Verpächter oder - im Fall des unentgeltlichen Erwerbs - sein Rechtsvorgänger den Betrieb zuvor selbst bewirtschaftet hat (Abschnitt 139)

- 2 -
- 3 -

Drucksache 370/90

- Im Gegensatz zu der bisherigen Verwaltungsauffassung wird für den Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung eine Wohnung, die von dem Miteigentümer eines Gebäudes allein genutzt wird, diesem im Regelfall nicht mehr anteilig, sondern voll zugerechnet (Abschnitt 164)
- In Bezug auf Berufs- und Erwerbsfähigkeitsrenten wird nunmehr davon ausgegangen, daß die Umwandlung in das Altersruhegeld im Regelfall mit Ablauf des 65. Lebensjahrs erfolgt. Ferner wird zu der steuerlichen Behandlung der von der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder und vergleichbaren Zusatzversorgungseinrichtungen geleisteten Renten sowie der sog. Wiederauflebensrenten erstmals Stellung genommen (Abschnitt 167 Abs. 6, 7)
- Hinsichtlich der steuerlichen Berücksichtigung von Kindern, die sich zum Zweck der Berufsausbildung vorübergehend im Ausland aufhalten, wird eine Anpassung an die langjährigen Weisungen zum Kindergeldrecht (§ 2 Abs. 5 BKGG) vorgenommen, nachdem sich die bisherige Weisung in den Richtlinien als nicht praktikabel erwiesen hat (Abschnitt 178 Abs. 1)
- Die steuerliche Berücksichtigung von in den in § 1 Abs. 2 Nr. 3 des Bundesvertriebenengesetzes (BVFG) bezeichneten Gebieten (die z.Z. unter fremder Verwaltung stehenden deutschen Ostgebiete, Danzig, Estland, Lettland, Litauen, die Sowjetunion, Polen, die Tschechoslowakei, Ungarn, Rumänien, Bulgarien und Albanien) ansässigen Kindern, die wegen bestehender Ausreiseverbote bisher aus Billigkeitsgründen zugelassen worden ist, entfällt ab dem KJ. 1991, nach dem generell Reisefreiheit erreicht ist (Abschnitt 179)
- Im Hinblick auf den generellen Wegfall der Ausreiseverbote ist die Anwendung der Splittingtabelle aus Billigkeitsgründen in Fällen, in denen der Ehegatte in der DDR oder in Berlin (Ost) oder in einem der in § 1 Abs. 2 Nr. 3 BVFG bezeichneten Gebiete lebt, bis einschließlich KJ. 1990 befristet worden (Abschnitt 184)

3

370/90

Drucksache 370/90

30.05.90

Fz

- Aufhebung der Steuervergünstigung für Aufwendungen zur Wiederbeschaffung von Hausrat oder Kleidung bei Übersiedlung aus der DDR und Berlin (Ost) oder Spätaussiedlung aus den Ostblockstaaten ab 1. Januar 1990, da in diesen Fällen regelmäßig kein unabwendbares Ereignis im Hinblick auf den Verlust von Hausrat und Kleidung mehr vorliegt (Abschnitt 189 Abs. 1)

- Anerkennung der Förderung der Tierzucht, der Pflanzenzucht, der Kleingärtnerrei, des traditionellen Brauchtums einschließlich des Karnevals, der Fastnacht und des Faschings, der Soldaten- und Reservistenbetreuung, des Amateurfunkens, des Modellflugs und des Hundesports allgemein als besonders förderungswürdig im Sinne des § 10 b Abs. 1 EStG unter der Voraussetzung, daß der Empfänger der Zuwendung eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine öffentliche Dienststelle ist (Anlage 7)

Alternativen

Keine

Kosten

Die Auswirkungen auf die Einnahmen und Ausgaben der öffentlichen Haushalte sind in den Begründungen der dem Entwurf zugrundeliegenden Änderungsgesetze bereits dargestellt; darüber hinaus ergeben sich keine nennenswerten finanziellen Auswirkungen.

Auswirkungen auf Einzelpreise und auf das Preisniveau, besonders auf das Verbraucherpreisniveau, ergeben sich nicht, da es sich nur um Verwaltungsvorschriften zur Einkommensbesteuerung handelt.

Bundesrat

Allgemeine Verwaltungsvorschrift
der Bundesregierung

Allgemeine Verwaltungsvorschrift über die Änderung der Einkommensteuer-Richtlinien 1987

Bundesrepublik Deutschland
Der Bundeskanzler
121 (43) - 522 00 - E1 62/90
Bonn, den 30. Mai 1990

An den
Präsidenten des Bundesrates

Hiermit übersende ich die von der Bundesregierung beschlossene

Allgemeine Verwaltungsvorschrift über die
Änderung der Einkommensteuer-Richtlinien 1987

mit Vorblatt.

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

Federführend ist der Bundesminister der Finanzen.

**Allgemeine Verwaltungsvorschrift über die Änderung der
Einkommensteuer-Richtlinien 1987**

Vom

1990

- 10 = Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG)
- 11 - Sonderausgaben (§§ 10, 10 b, 10 c EStG)
- 12 = Zwischensumme
- 13 - steuerbegünstigter nicht entnommener Gewinn (§ 10 a EStG)
- 14 - außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 bis 33 c EStG, § 33 a EStG 1953 in Verbindung mit § 52 Abs. 22 EStG)
- 15 - Steuerbegünstigung der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung im eigenen Haus (§§ 10 a, 10 i und 52 Abs. 21 Sätze 4 bis 6 EStG)
- 16 - Verlustabzug (§§ 10 d, 2 a Abs. 3 Satz 2 EStG, § 2 Abs. 1 Satz 2 Auslandsinvestitionsgesetz)
- 17 = Einkommen (§ 2 Abs. 4 EStG)
- 18 - Kinderfreibetrag (§ 32 Abs. 6 EStG)
- 19 - Haushaltsfreibetrag (§ 32 Abs. 7 EStG)
- 20 - freibleibender Betrag nach § 46 Abs. 3 EStG, § 70 EStDV
- 21 = zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5 EStG)

b) Absatz 2 Satz 3 wird wie folgt gefaßt:

Außergewöhnliche Belastungen der Ehegatten sind jedoch nach § 28 a Abs. 2 EStG zusammenzurechnen und bei den Ehegatten je zur Hälfte zu berücksichtigen, wenn sie nicht gemeinsam eine andere Aufteilung beantragen (vgl. Abschnitt 174 a Abs. 3).

5. Abschnitt 4 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt gefaßt:

- (1) Die festzusetzende Einkommensteuer (§ 2 Abs. 6 EStG) ist wie folgt zu ermitteln:
 - 1 Steuerbetrag
 - a) laut Grundtabelle/Splittingtabelle
 - b) nach dem bei Anwendung des Progressionsvorbehalts (§ 32 b EStG) sich ergebenden Steuersatz
 - 2 + Steuer auf Grund Berechnung nach den §§ 34, 34 b, 34 c Abs. 4 EStG
 - 3 = tarifliche Einkommensteuer (§ 32 a Abs. 1, 5 EStG)
 - 4 - ausländische Steuern nach § 34 c Abs. 1 und 6 EStG, § 12 ASiG
 - 5 - Steuerermäßigung bei Land- und Forstwirten nach § 34 e EStG
 - 6 - Steuerermäßigung für Einkünfte aus Berlin (West) nach den §§ 21, 22 BerlinFG
 - 7 + Steuern nach § 34 c Abs. 5 EStG
 - 8 - Steuerermäßigung nach den §§ 16, 17 BerlinFG
 - 9 - Steuerermäßigung für Steuerpflichtige mit Kindern bei Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen für Wohngebäude oder der Steuerbegünstigungen für eigen genutztes Wohngentum (§ 34 f EStG)
 - 10 - Steuerermäßigung bei Mitgliedsbeiträgen und Spenden an politische Parteien und unabhängige Wählervereinigungen (§ 34 g EStG)
 - 11 - Steuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer (§ 35 EStG)
 - 12 + Nachsteuer nach den §§ 30, 31 EStDV
 - 13 = festzusetzende Einkommensteuer (§ 2 Abs. 6 EStG)

Wegen der Anrechnung einbehaltener Steuerabzugsbeträge vgl. Abschnitt 213 f; im übrigen Hinweis auf die Erstattung von Einkommensteuer nach § 11 Abs. 2 und 3 ASiG.

b) In Absatz 3 werden in der Klammerverweisung nach „vgl.“ die Worte „§ 25 Abs. 2 EStG und“ eingefügt.

6. Abschnitt 6 wird wie folgt geändert:

- a) In Nummer 2 wird das Zitat „Abschnitt 1 LSiFF“ durch das Zitat „Abschnitt 4 LSiFF“ ersetzt.
- b) In Nummer 3 wird das Zitat „Abschnitt 2 LSiFF“ durch das Zitat „Abschnitt 5 LSiFF“ ersetzt.
- c) Nummer 5 wird wie folgt gefaßt:

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

**Artikel 1
Einkommensteuer-Änderungserlasse 1990
(ESiAR 1990)**

Die Einkommensteuer-Richtlinien 1987 in der Fassung der Bekanntmachung vom 24. Februar 1988 (Bundessteuerblatt I Sondernummer 1/1988) werden wie folgt geändert:

1. Die Einföhrung wird wie folgt gefaßt:

Einföhrung

(1) Die Einkommensteuer-Richtlinien sind Weisungen an die Finanzbehörden zur einheitlichen Anwendung des Einkommensteuerrechts zur Vermehrung unbefugter Hilfen und zur Vermeidung von Doppelbesteuerung.

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

(3) Diesen Richtlinien liegt, soweit im einzelnen keine andere Fassung angegeben ist, das Einkommensteuergesetz 1987 in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1987 (BGBl. I S. 457), zuletzt geändert durch Gesetz vom 22. Februar 1990 (BGBl. I S. 266), zugrunde.

2. Abschnitt 1 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt gefaßt:

(1) Natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind mit sämtlichen inländischen und ausländischen Einkünften unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (vgl. § 2 Abs. 1 EStG), soweit nicht für bestimmte Einkünfte abweichende Regelungen bestehen, z. B. in Doppelbesteuerungsabkommen oder in anderen völkerrechtlichen Verträgen.

b) Absatz 3 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 2 werden das Wort „Steuerpflichtige“ durch das Wort „Arbeitnehmer“ und die Abkürzung „VZ“ durch das Wort „Kalenderjahr“ ersetzt.

bb) In Satz 3 werden die Worte „Diese Einnahmen sind“ durch die Worte „Dies ist“ ersetzt.

c) Absatz 4 wird gestrichen; die Absätze 5 und 6 werden neue Absätze 4 und 5.

d) Im neuen Absatz 5 wird in Satz 2 der Klammerzusatz gestrichen.

3. Abschnitt 2 Abs. 1 wird wie folgt geändert:

a) In Satz 1 werden die Worte „und § 46 Abs. 6 EStG“ gestrichen.

b) In Satz 2 wird das Zitat „§§ 54 bis 59 BuchO“ durch das Zitat „§§ 54 bis 57, 59, 61 BuchO-ADV“ ersetzt.

4. Abschnitt 3 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt gefaßt:

(1) Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer ist das zu versteuernde Einkommen (§ 2 Abs. 5 EStG). Es ist wie folgt zu ermitteln:

1 = Summe der Einkünfte aus dem Einkunftsarten

2 + nachzuversteuernder Betrag (§ 10 a EStG)

3 - Verlustabzugsbetrag (§ 2 a Abs. 3 Satz 1 EStG)

4 + Hinzurechnungsbeitrag (§ 2 Abs. 1 Satz 3 Auslandsinvestitionsgesetz, § 2 a Abs. 3 Satz 3 EStG)

5 = Summe der Einkünfte

6 - Altersentlastungsbeitrag (§ 24 a EStG)

7 - Ausbildungsplatz-Abzugsbetrag (§ 24 b EStG)

8 - Abzug für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3 EStG)

9 - ausländische Steuern vom Einkommen (§ 34 c Abs. 2, 3 und 6 EStG)

5. Zu § 3 Nr. 8.

Wegen der Wehr- und Zivilistenleistungen, Kriegesbeschädigten, ihrer Hinterbliebenen und der ihnen gleichgestellten Personen wird auf Abschnitt 8 LSIR hingewiesen.

d) In Nummer 8 wird das Zitat „Abschnitt 4 LSIR“ durch das Zitat „Abschnitt 9 LSIR“ ersetzt.

e) In Nummer 9 wird das Zitat „Abschnitt 5 LSIR“ durch das Zitat „Abschnitt 10 LSIR“ ersetzt.

f) Nummer 10 wird wie folgt geändert:

aa) in Absatz 2 Satz 3 wird das Zitat „Abschnitt 14 LSIR“ durch das Zitat „Abschnitt 11 LSIR“ ersetzt.

bb) Absatz 3 wird wie folgt gefaßt:

(3) Bezüge aus öffentlichen Mitteln im Sinne des § 2 Nr. 11 EStG setzen offene Verzugung nach Maßgabe der haushaltsrechtlichen Vorschriften voraus (BFH-Urteile vom 9. 4. 1975 — BSIB II S. 577 und 15. 11. 1983 — BSIB I 1984 II S. 113). Zu den steuerfreien Erziehungs- und Ausbildungsbeträgen gehören z. B. die Leistungen nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz sowie die Ausbildungszuschüsse nach § 6 Abs. 4 des Soldatenversorgungsgesetzes, nach § 13 des Bundespolizeibeamtenversorgungsgesetzes in der Fassung des § 94 Nr. 3 der Beamtenversorgungsgesetze in Verbindung mit § 12 Abs. 7 des Bundespolizeibeamtenversorgungsgesetzes in der bis zum 30. 6. 1976 geltenden Fassung und entsprechende Leistungen auf Grund des Beamtengesetzes der Länder. Zu den steuerfreien Erziehungs- und Ausbildungsbeträgen gehören nicht die Unterhaltszuschüsse an Beamte im Vorbereitungsdienst — Beamtenanwärter — (BFH-Urteil vom 12. 8. 1983 — BSIB II S. 718), die erst nach Abschluß einer Ausbildung beim Eintritt in das Dienstverhältnis nachträglich gewährten Zahlungen (BFH-Urteil vom 17. 9. 1979 — BSIB I 1977 II S. 89) und die für die Fertigung einer Habilitationsschrift gewährten Beihilfen (BFH-Urteil vom 4. 5. 1972 — BSIB II S. 566).

cc) in Absatz 4 wird das Zitat „Nummer 19 Abs. 1“ durch das Zitat „Nummer 20 Abs. 1“ ersetzt.

g) In Nummer 11 wird das Zitat „Abschnitt 7 LSIR“ durch das Zitat „Abschnitt 13 LSIR“ ersetzt.

h) In Nummer 12 werden die Worte „Reisekostenvergütungen und Umzugskostenvergütungen“ durch die Worte „Reisekostenvergütungen, Umzugskostenvergütungen und Trennungsgelder“ sowie die Zahl „8“ durch die Zahl „14“ ersetzt.

i) In Nummer 14 wird das Zitat „Abschnitt 9 LSIR“ durch das Zitat „Abschnitt 15 LSIR“ ersetzt.

j) Nach Nummer 16 werden folgende neue Nummern 17 und 17 a eingefügt:

17. Zu § 3 Nr. 27:

Der Höchstbetrag steht dem Leistungsempfänger nicht je VZ, sondern nur einmal zu. Die einzelnen Raten sind so lange steuerfrei, bis der Höchstbetrag ausgeschöpft ist. Der Flächenzuschlag der Produktionsaufgaberrate ist nicht begünstigt. Im Fall der Betriebsaufgabe sind die Ansprüche auf die Produktionsaufgaberrate nicht in den Betriebsaufgabegewinn einzubeziehen, die einzelnen Raten sind als nichterträgliche Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen.

17a. Zu § 3 Nr. 30 bis 32:

Wegen der Steuerfreiheit des Werkzeuggeldes, der Überlassung typischer Berufskleidung und der Stämmebeförderung von Arbeitnehmern zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wird auf die Abschnitte 19 bis 21 LSIR hingewiesen.

k) Die bisherigen Nummern 17 und 18 werden neue Nummern 18 und 19.

l) Die bisherige Nummer 19 wird neue Nummer 20 und wie folgt gefaßt:

20. Zu § 3 Nr. 44:

(1) Stipendien zur unmittelbaren Förderung der Forschung sind nach § 3 Nr. 44 EStG nur steuerfrei, soweit die Mittel verwendet werden, um die sachlichen Voraussetzungen zur Erfüllung einer Forschungsaufgabe zu schaffen (Sachbeihilfe), z. B. Beschaffung der erforderlichen Rohstoffe, Apparate, Bücher, Miete der notwendigen Räume, Bezahlung erforderlicher Hilfskräfte. Umfassend solche Stipendien eine für die persönliche Lebensführung des Empfängers bestimmte Beihilfe, so ist dieser Teil des Stipendiums nach § 18 oder § 19 EStG steuerpflichtig.

(2) 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. Die Steuerfreiheit eines Ausbildungs- oder Fortbildungsstipendiums wird nicht berührt, wenn daneben eine Sachbeihilfe zur Durchführung einer Forschungsaufgabe gewährt wird.

(3) Zwischen einem nach § 3 Nr. 44 EStG steuerfrei gewährten Stipendium für Studienzwecke und dem im Zusammenhang mit dem Stipendium entstehenden Merkaufwendungen besteht regelmäßig ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang im Sinne des § 3 c EStG (BFH-Urteil vom 9. 11. 1976 — BSIB I 1977 II S. 207).

(4) 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 sein würde, wenn der Geber steuerpflichtig wäre. 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.

m) Die bisherige Nummer 20 wird Nummer 21 und das Zitat „Abschnitt 73 LSIR“ durch das Zitat „Abschnitt 106 LSIR“ ersetzt.

n) Die bisherige Nummer 21 wird Nummer 22 und das Zitat „§ 4 LSIDV, Abschnitt 16 LSIR“ wird durch das Zitat „§ 3 LSIDV, Abschnitt 23 LSIR“ ersetzt.

o) Die bisherige Nummer 22 wird gestrichen.

p) In Nummer 23 wird das Zitat „Abschnitt 11 LSIR“ durch das Zitat „Abschnitt 24 LSIR“ ersetzt.

q) Nummer 24 wird wie folgt gefaßt:

24. Zu § 3 Nr. 63:

„Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, daß die Einkünfte oder die Einkunfteile in der Deutschen Demokratischen Republik oder in Berlin (Ost) tatsächlich besteuert werden. Ist diese Voraussetzung erfüllt, so sind die in der Deutschen Demokratischen Republik oder in Berlin (Ost) erzielten Einkünfte bei der Besteuerung im Inland nicht zu erfassen. Dies gilt unabhängig von der Dauer der Tätigkeit in der Deutschen Demokratischen Republik oder in Berlin (Ost) (vgl. BFH-Urteile vom 21. 1. 1983 — BSIB II S. 224 und vom 21. 8. 1985 — BSIB I 1986 II S. 84) und auch, wenn der Arbeitslohn in der Bundesrepublik Deutschland gezahlt wird (BFH-Urteil vom 27. 3. 1981 — BSIB II S. 530).“ Vergütungen, die nicht gesondert für die Tätigkeit in der Deutschen Demokratischen Republik oder in Berlin (Ost) gezahlt werden, z. B. Weihnachtsgeld und Prämien, sind im Verhältnis der tatsächlichen Arbeitsstunden zu den vereinbarten Arbeitsstunden pro Jahr aufzuteilen. Die für den in der Deutschen Demokratischen Republik oder Berlin (Ost) zu versteuernden Arbeitslohn pauschal erhobene Steuer entspricht der inländischen Einkommensteuer.

r) In Nummer 25 wird das Zitat „Abschnitt 12 LSIR“ durch das Zitat „Abschnitt 26 LSIR“ ersetzt.

s) In Nummer 26 wird das Zitat „Abschnitt 13 LSIR“ durch das Zitat „Abschnitt 27 LSIR“ ersetzt.

t) Nummer 27 Abs. 2 wird wie folgt geändert:

aa) In Nummer 1 Satz 2 wird der Klammerhinweis wie folgt gefaßt: „(BFH-Urteil vom 2. 3. 1937 — RSIB I S. 626 und BFH-Urteil vom 28. 2. 1969 — BSIB II S. 711).“

bb) In Nummer 2 wird Satz 5 wie folgt gefaßt:

„Erfolgt der Forderungsverzicht aber erkennbar in erster Linie, weil der Schuldner eine Gegenleistung gewährt oder weil der Gläubiger an der Übergabe des Schuldners interessiert ist, so spricht dies gegen die Sanierungsabsicht des Gläubigers (BFH-Urteile vom 28. 11. 1980 — BSIB I 1981 II S. 181 und vom 28. 2. 1989 — BSIB II S. 711).“

u) Nach Nummer 27 wird folgende neue Nummer 28 eingefügt:

28. Zu § 3 Nr. 67:

„Steuerfreie Leistungen nach dem Kindererziehungsgesetz vom 12. 7. 1987 (BGBl. I S. 1585) erhalten lediglich Mütter, die vor dem 1. 1. 1921 geboren sind (bei Müttern der Geburtsjahrgänge ab 1921 erhöhen nach dem Hinterbliebenenrenten- und Erziehungsleistungsgesetz vom 11. 7. 1985 (BGBl. I S. 1450) anzurechnende Kindererziehungszeiten die Bemessungsgrundlage und wirken somit rentensiegendernd. Derartige Rentenerhöhungen

sind mit dem Ertragsanteil zu versteuern; eine partielle Steuerbefreiung kommt nicht in Betracht.

v) Die bisherige Nummer 28 wird neue Nummer 29 und wie folgt geät:

29. Zu § 3 Nr. 68 EStG 1987:

Wegen der Fortgeltung der Steuerfreiheit von bestimmten Zinsersparnissen und Zinszuschüssen wird auf Abschnitt 28 LSRI hingewiesen.

7. Abschnitt 8 Abs. 1 wird wie folgt geändert:

a) Nummer 1 wird gestrichen.

b) Die bisherigen Nummern 2 bis 7 werden neue Nummern 1 bis 6.

c) Nummer 6 wird gestrichen.

d) Die bisherige Nummer 9 wird neue Nummer 7.

8. Abschnitt 12 wird wie folgt geändert:

a) Die Überschrift wird wie folgt geät:

„12. § 4 Abs. 1 — Anwendungsbereich und Buchführung —“

b) Absatz 1 wird gestrichen; die Absätze 2 und 3 werden neue Absätze 1 und 2.

c) Nach dem neuen Absatz 2 wird folgender neuer Absatz 3 eingefügt

„(3) Für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG gelten die Abschnitte 29 bis 31 sinngemäß (vgl. BFH-Urteil vom 18. 2. 1986 — BStBl III S. 496; § 141 Abs. 1 und § 142 AO bleiben unberührt. Wegen der Buchführung in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben wird auf das BMF-Schreiben vom 15. 12. 1981 (BStBl I S. 878) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder hingewiesen. Wegen der Aufrechnungs- und Buchführungspflichten von Angehörigen der freien Berufe siehe Abschnitt 142.“

d) Absatz 4 wird gestrichen.

9. Abschnitt 13 wird wie folgt geät:

13. Einlagen

„Die bloße Nutzung eines Wirtschaftsguts zu betrieblichen Zwecken ist nicht einlagig; dies gilt im Ergebnis auch für unentgeltliche dingliche oder obligatorische Nutzungsverträge (vgl. BFH-Beschluß vom 26. 10. 1987 — BStBl 1988 II S. 348). In den Fällen des Abschnitts 13 a Abs. 4 Satz 3 (Vorbelastungsbeitrag) liegt hinsichtlich des Nießbrauchsrechtes im Ergebnis keine Einlage vor (BFH-Urteil vom 18. 12. 1988 — BStBl 1989 II S. 763).“ Die mit der betrieblichen Nutzung des nießbrauchsbestanten Grundstücks zusammenhängenden eigenen Aufwendungen sind als Betriebsausgaben abzuziehen (siehe Abschnitt 14 a Abs. 2). Zu diesen Aufwendungen rechnen auch die abschreibbaren Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die der Steuerpflichtige selbst getragen hat. Die Einlage von Wirtschaftsgütern als gewillkürtes Betriebsvermögen ist nicht zulässig, wenn erkennbar ist, daß die betreffenden Wirtschaftsgüter dem Betrieb keinen Nutzen, sondern nur Verluste bringen werden (BFH-Urteile vom 22. 5. 1975 — BStBl II S. 804 und vom 25. 2. 1982 — BStBl II S. 467).

10. Abschnitt 13 a wird wie folgt geändert:

a) Vor Absatz 1 wird die Zwischenüberschrift „Allgemeines“ eingefügt.

b) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

aa) Die Sätze 3 bis 6 werden durch folgende Sätze ersetzt

„Dagegen stellt die Überführung eines Wirtschaftsguts aus einem Gewerbebetrieb in einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft oder der selbständigen Arbeit keine Entnahme dar; die Besteuerung der stillen Reserven bei der Gewerbesteuer muß nicht sichergestellt sein (BFH-Urteil vom 14. 6. 1989 — BStBl 1989 II S. 187). Nicht zur Gewinnermittlung zwingen ebenfalls die Überführung des Wirtschaftsguts aus einem Betrieb in einen anderen Betrieb derselben Einkunftsart des Steuerpflichtigen sowie die Überführung eines Wirtschaftsguts aus einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft oder der selbständigen Arbeit in einen Gewerbebetrieb des Steuerpflichtigen, weil durch die Fortführung des bisherigen Buchwerts des Wirtschaftsguts die künftige Besteuerung etwaiger stiller Reserven nicht beeinträchtigt wird (vgl. BFH-Urteil vom 17. 8. 1972 — BStBl II S. 903). In den Fällen der Sätze 3 und 4 ist es jedoch nicht zu beanstanden,

wenn der Steuerpflichtige die Überführung des Wirtschaftsguts wie eine Entnahme behandelt. Gegenstand einer Entnahme können auch immaterielle Einzelwirtschaftsgüter, z. B. ein Vertragswert, sowie Nutzungen und Leistungen, z. B. Kostenrisiko gewährte Pensen, sein (BFH-Urteil vom 22. 7. 1988 — BStBl II S. 985). Ein Geschäfts- oder Firmenwert kann nicht wie andere Einzelwirtschaftsgüter für sich entnommen werden, da er nur im Rahmen eines lebenden Betriebs, Teilbetriebs oder Mutterunternehmens übertragen werden kann (BFH-Urteil vom 24. 11. 1982 — BStBl 1983 II S. 113).“

bb) Folgender Satz wird angefügt:

„Wegen der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte, deren Einkünfte durch ein Doppelbesteuerungsabkommen freigelegt sind, wird auf das BMF-Schreiben vom 12. 2. 1980 (BStBl I S. 72) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder hingewiesen.“

c) Vor Absatz 2 wird die Zwischenüberschrift „Entnahmehandlung“ eingefügt.

d) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

aa) Satz 5 wird gestrichen.

bb) In Satz 6 wird das Zitat „Absatz 3 Satz 3“ durch das Zitat „Absatz 4 Satz 3“ ersetzt.

cc) Die bisherigen Sätze 9 bis 13 werden neuer Absatz 3.

e) Vor dem neuen Absatz 3 wird die Zwischenüberschrift „Entnahme bei gewillkürtem Betriebsvermögen“ eingefügt.

f) Der bisherige Absatz 3 wird neuer Absatz 4 mit der Zwischenüberschrift „Gewinnermittlung“ ersetzt.

g) Im neuen Absatz 4 wird im letzten Satz das Zitat „Abschnitt 39 Abs. 2“ durch das Zitat „Abschnitt 13“ ersetzt.

h) Der bisherige Absatz 4 wird neuer Absatz 5 mit der Zwischenüberschrift „Entnahme bei Erbaueinwanderung“.

i) Im neuen Absatz 5 wird im letzten Satz das Zitat „Abschnitt 138 Abs. 4“ durch das Zitat „Abschnitt 138 Abs. 3“ ersetzt.

11. Abschnitt 13 b wird wie folgt geät:

13 b. Gebäudeteile, die selbständige Wirtschaftsgüter sind

(1) Gebäudeteile, die nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen, sind selbständige Wirtschaftsgüter (BFH-Beschluß vom 26. 11. 1973 — BStBl 1974 II S. 132). Ein Gebäudeteil ist selbständig, wenn er besonderen Zwecken dient, mithin in einem von der eigentlichen Gebäudenutzung verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhang steht. Selbständige Gebäudeteile in diesem Sinne sind:

1. Betriebsvorrichtungen (siehe Abschnitt 42 Abs. 3);

2. Scheinbestandteile (siehe Abschnitt 42 Abs. 4);

3. Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen, Gaststättenneubauten, Schallerhalten von Kreditinstituten sowie ähnliche Einbauten, die einem schnellen Wandel des modischen Geschmacks unterliegen, sind auch dann selbständige Wirtschaftsgüter, wenn sie in Neubauten eingebaut werden (BFH-Urteil vom 28. 3. 1965 — BStBl III S. 291); 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 Mieterneubauten (siehe Abschnitt 42 Abs. 6);

5. sonstige selbständige Gebäudeteile (siehe Absatz 2).

(2) Wird ein Gebäude teils eigenbetrieblich, teils fremdbetrieblich, teils zu eigenen Wohnzwecken 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 (vgl. BFH-Beschluß vom 28. 11. 1973 — BStBl 1974 II S. 132 und BFH-Urteil vom 13. 7. 1977 — BStBl 1978 II S. 6); dabei gehören Wohnräume, die wegen Vermietung an Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen notwendigen Betriebsvermögen sind (vgl. Abschnitt 14 Abs. 1 Satz 10), zu dem eigenbetrieblich genutzten Gebäudeteil. Die Vermietung zu hotelartigen, zu gemeinnützigen oder zu Zwecken eines Berufsverbands ist der fremdbetrieblichen Nutzung zuzuordnen. Ein eigenbetrieblich genutztes Gebäude oder ein ei-

genbetrieblich genutzter Gebäudeteil ist auch dann ein einheitliches Wirtschaftsgut, wenn es im Rahmen mehrerer Betriebe des Steuerpflichtigen genutzt wird. ⁴Ein fremdbetrieblich genutztes Gebäude oder ein fremdbetrieblich genutzter Gebäudeteil ist auch dann ein einheitliches Wirtschaftsgut, wenn es verschiedenen Personen zu unterschiedlichen betrieblichen Nutzungen überlassen wird. ⁵Bei mehreren Baulichkeiten, die — wie z. B. der Anbau bei einem Gebäude — nicht miteinander verschachtelt sind, handelt es sich selbst dann um selbständige Wirtschaftsgüter, wenn sie auf demselben Grundstück errichtet werden und in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen (BFH-Urteile vom 5. 12. 1974 — BStBl 1975 II S. 344, vom 21. 7. 1977 — BStBl 1978 II S. 78 und vom 15. 9. 1977 — BStBl 1978 II S. 123).

Abgrenzung der selbständigen von den unselbständigen Gebäudeteilen

(3) ¹Ein Gebäudeteil ist unselbständig, wenn er der eigentlichen Nutzung als Gebäude dient, wie z. B. Fahrstuhl-, Heizungs-, Belüftungs- und Entlüftungsanlagen, ebenso die zur Beheizung einer Fabrikanlage verwendeten Lufterhitzer (BFH-Urteil vom 20. 3. 1975 — BStBl II S. 689), Sprinkler-(Feuerlösch-)Anlagen einer Fabrik oder eines Warenhauses (BMF-Schreiben vom 31. 5. 1985 — BStBl II S. 205), Bäder und Duschen eines Hotels (BFH-Urteil vom 12. 8. 1982 — BStBl II S. 782) oder Rolltreppen eines Kaufhauses (BFH-Urteil vom 12. 1. 1983 — BStBl II S. 223). ²Unselbständige 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, z. B. eine Umzäunung oder Garage bei einem Wohngebäude (BFH-Urteile vom 15. 12. 1977 — BStBl 1978 II S. 210 und vom 28. 6. 1983 — BStBl 1984 II S. 196).

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

12. Abschnitt 14 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 6 werden das Klammerzitat durch das Klammerzitat „(BFH-Urteile vom 31. 10. 1978 — BStBl 1979 II S. 399 und vom 11. 12. 1987 — BStBl 1988 II S. 493)“ ersetzt und am Ende des Satzes die Worte „(siehe Abschnitt 42 Abs. 7)“ angefügt.

bb) Nach Satz 8 wird folgender Satz eingefügt:

„Demgegenüber gehört ein zur Rettung einer betrieblichen Forderung ersteigertes Grundstück zum notwendigen Betriebsvermögen (BFH-Urteil vom 11. 11. 1987 — BStBl 1988 II S. 424).“

b) In Absatz 2 werden die Beispiele gestrichen.

c) Vor Absatz 4 wird die Zwischenüberschrift „Einheitliche Behandlung des Grundstücks“ eingefügt.

d) Im Absatz 4 wird im Beispiel die Jahreszahl „1987“ durch die Jahreszahl „1990“ ersetzt.

e) Dem Absatz 6 werden folgende Sätze angefügt:

„Hat ein Steuerpflichtiger ein Grundstück oder einen Grundstücksteil an eine betriebsfremde Person unter Vorbehalt eines Nutzungsrechts für betriebliche Zwecke übertragen, sind die Aufwendungen des Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit dem betrieblich genutzten Grundstück oder Grundstücksteil Betriebsausgaben; hierzu gehören auch die abschreibbaren Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die der Steuerpflichtige selbst getragen hat (BFH-Urteil vom 16. 12. 1988 — BStBl 1989 II S. 763). Zur AfA bei gemischt genutzten Gebäuden wird auf Abschnitt 44 Abs. 6 hingewiesen.“

f) Die Zwischenüberschrift vor Absatz 7 und Absatz 7 werden gestrichen; die bisherigen Absätze 8 bis 12 werden neue Absätze 7 bis 11.

g) Der neue Absatz 10 wird wie folgt geändert:

aa) Satz 2 wird nach dem bisherigen Satz 6 eingefügt.

bb) Im bisherigen Satz 3 wird das Klammerzitat wie folgt gefaßt:

„(BFH-Urteile vom 27. 1. 1977 — BStBl II S. 388, vom 11. 3. 1980 — BStBl II S. 740 und vom 18. 11. 1986 — BStBl 1987 II S. 261)“.

cc) Nach dem bisherigen Satz 3 wird folgender Satz eingefügt:

„Das gilt auch, wenn ein zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gehörendes Grundstück durch einen oder mehrere Gesellschafter mit Zustimmung der Gesellschaft für private Wohnzwecke bebaut wird (BFH-Urteil vom 30. 6. 1987 — BStBl 1988 II S. 418).“

dd) Nach dem bisherigen Satz 5 wird folgender Satz eingefügt:

„Zu keiner Entnahme führt die Belastung eines Grundstücks mit einem entgeltlich eingeräumten Erbbaurecht (BFH-Urteil vom 26. 11. 1987 — BStBl 1988 II S. 490).“

13. Abschnitt 14 a wird wie folgt geändert:

a) Vor Absatz 1 wird die Zwischenüberschrift „Allgemeines“ eingefügt.

b) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 3 wird das Zitat „vgl. Abschnitt 13 a Abs. 2 Sätze 9 bis 13“ durch das Zitat „vgl. Abschnitt 13 a Abs. 3“ ersetzt.

bb) In Satz 4 werden die Worte „nach den Sätzen 5 bis 11“ durch die Worte „nach den Sätzen 5 bis 7“ ersetzt.

cc) Nach Satz 7 wird folgender Satz eingefügt:

„Zur Einlage von Wirtschaftsgütern als gewillkürtes Betriebsvermögen siehe Abschnitt 13.“

dd) Die bisherigen Sätze 8 bis 11 werden neuer Absatz 2.

ee) Der bisherige Satz 12 wird gestrichen.

c) Vor dem neuen Absatz 2 wird die Zwischenüberschrift „Betriebseinnahmen und -ausgaben bei gemischt genutzten Wirtschaftsgütern“ eingefügt.

d) Der bisherige Absatz 2 wird neuer Absatz 3 mit der Zwischenüberschrift „Wirtschaftsgüter der Aktivseite“.

e) Der bisherige Absatz 3 wird neuer Absatz 4 mit der Zwischenüberschrift „Wirtschaftsgüter der Passivseite“.

f) Der neue Absatz 4 wird wie folgt geändert:

aa) Nach Satz 2 wird folgender Satz eingefügt:

„Die Entnahme eines fremdfinanzierten Wirtschaftsguts führt dazu, daß die zu seiner Finanzierung aufgenommenen Schulden zu Privatschulden werden.“

bb) In dem bisherigen Satz 6 wird die Verweisung „vgl. Abschnitt 17 Abs. 1“ durch die Verweisung „vgl. Abschnitt 17 Abs. 6“ ersetzt.

14. Abschnitt 15 wird wie folgt geändert:

a) Vor Absatz 1 wird die Zwischenüberschrift „Erfolgswirksame Bilanzberichtigung“ eingefügt.

b) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 6 werden nach der Klammer die Worte „oder wenn der Betrieb zulässigerweise zum Buchwert in eine Personengesellschaft eingebracht wurde (BFH-Urteil vom 8. 12. 1988 — BStBl 1989 II S. 407)“ eingefügt.

bb) Nach Satz 7 wird folgender Satz eingefügt:

„Ebenso ist bei einer Personengesellschaft eine fehlerhafte Gewinnverteilung in der ersten noch änderbaren Schlußbilanz erfolgswirksam richtigzustellen (BFH-Urteil vom 11. 2. 1988 — BStBl II S. 825).“

cc) Die bisherigen Sätze 9 bis 11 werden neuer Absatz 2.

c) Vor dem neuen Absatz 2 wird die Zwischenüberschrift „Erfolgsneutrale Bilanzberichtigung“ eingefügt.

d) Die bisherigen Absätze 2 und 3 werden Absätze 3 und 4.

e) Vor dem neuen Absatz 3 wird die Zwischenüberschrift „Bilanzänderung“ eingefügt.

f) Im neuen Absatz 3 wird am Ende des Satzes 4 das Klammerzitat „(vgl. BFH-Urteil vom 19. 5. 1987 — BStBl II S. 848)“ eingefügt.

g) Im neuen Absatz 4 werden die Worte „Absätze 1 und 2“ durch die Worte „Absätze 1 bis 3“ ersetzt.

15. Abschnitt 17 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird durch folgende Absätze 1 und 2 und Zwischenüberschriften ersetzt:

Anwendungsbereich

(1) ¹Der Steuerpflichtige kann nach § 4 Abs. 3 EStG als Gewinn den Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen, wenn er nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften (vgl. Abschnitt 12 Abs. 1 und 2 und Abschnitt 28 Abs. 1) verpflichtet ist, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und auch keine Bücher führt und keine Abschlüsse macht und sein Gewinn auch nicht nach Durchschnittssätzen (§ 13 a EStG) zu ermitteln ist. ²Die 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 Bundesministers für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten schließen die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht aus. ³Der Gewinn eines Steuerpflichtigen ist nach den für diese Gewinnermittlungsart maßgebenden Grundsätzen zu ermitteln, wenn der Betrieb zwar die Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach § 13 a EStG erfüllt, aber ein Antrag nach § 13 a Abs. 2 Nr. 2 EStG gestellt worden ist; wegen der Anwendung des § 4 Abs. 3 EStG bei Land- und Forstwirten vgl. auch Abschnitt 127. ⁴Zeichnet ein nicht buchführungspflichtiger Steuerpflichtiger nur Einnahmen und Ausgaben auf, so kann er nicht verlangen, daß seiner Besteuerung ein nach § 4 Abs. 1 EStG geschätzter Gewinn zugrunde gelegt wird. ⁵Durch den Verzicht auf die Aufstellung einer Eröffnungsbilanz und auf die Einrichtung einer den jeweiligen Stand des Vermögens darstellenden Buchführung hat er die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschußrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG gewählt (BFH-Urteil vom 2. 3. 1978 — BStBl II S. 431). ⁶Die Wahl dieser Gewinnermittlungsart durch den Steuerpflichtigen kann nicht unterstellt werden, wenn der Steuerpflichtige bestreitet, betriebliche Einkünfte erzielt zu haben (BFH-Urteil vom 30. 9. 1980 — BStBl 1981 II S. 301). ⁷Führt ein nicht zur Buchführung verpflichteter Steuerpflichtiger zwar Bücher und hat er auch einen Abschluß gemacht, hat er darüber hinaus aber seinen Gewinn auch noch nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, so ist der nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelte Gewinn der Besteuerung zugrunde zu legen, wenn die Buchführung schwerwiegende, ihre Ordnungsmäßigkeit ausschließende Mängel aufweist (BFH-Urteile vom 19. 1. 1967 — BStBl III S. 288 und vom 9. 2. 1967 — BStBl III S. 310). ⁸Zur Gewinnschätzung nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 3 EStG siehe BFH-Urteil vom 2. 3. 1982 (BStBl 1984 II S. 504); vgl. auch Abschnitt 12 Abs. 2 Sätze 5 und 6.

Zeitliche Erfassung von Betriebseinnahmen und -ausgaben

(2) ¹Bei 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 (vgl. Abschnitt 116 Abs. 1 und 2); das gilt auch für Vorschüsse, Teil- und Abschlagszahlungen. ²Vorschußweise geleistete Honorare sind auch dann zugeflossen, wenn im Zeitpunkt der Veranlagung feststeht, daß sie teilweise zurückzuzahlen sind (BFH-Urteil vom 29. 4. 1982 — BStBl II S. 593). ³Hat 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, in Höhe des nicht erstatteten Betrags eine Betriebsausgabe absetzen. ⁴Soweit der nicht erstattete Betrag noch in einem späteren Wirtschaftsjahr erstattet wird, ist er als Betriebseinnahme anzusetzen.

b) Der bisherige Absatz 2 wird neuer Absatz 3 und mit Zwischenüberschrift wie folgt gefaßt:

Abnutzbare und nicht abnutzbare Anlagegüter

(3) ¹Zu den Betriebseinnahmen gehören auch die Einnahmen aus der Veräußerung von abnutzbaren und nicht abnutzbaren Anlagegütern sowie vereinnahmte Umsatzsteuerbeträge (vgl. Abschnitt 86 Abs. 4). ²Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Anlagegüter, die der Abnutzung unterliegen, z. B. Einrichtungsgegenstände, Maschinen, 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. ³Neben den Vorschriften über die AfA und die Absetzung für Substanzverringerung gelten auch die Regelungen über erhöhte Absetzungen und über Sonderabschreibungen. ⁴Soweit Anschaffungs- oder Herstellungskosten für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bis zur Veräußerung noch nicht im Wege der AfA berücksichtigt worden sind, sind sie vorbehaltlich der Regelung in Absatz 5 im Wirtschaftsjahr der Veräußerung als Betriebsausgaben abzusetzen, soweit die AfA nicht willkürlich unterlassen worden sind (BFH-Urteil vom 7. 10. 1971 — BStBl 1972 II S. 271). ⁵Die 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 im Zeitpunkt ihrer Veräußerung oder Entnahme als Betriebsausgaben abzuziehen, soweit die Aufwendungen vor dem 1. 1. 1971 nicht bereits im Zeitpunkt der Zahlung abgesetzt worden sind.

- c) Der bisherige Absatz 3 wird neuer Absatz 4 mit der Zwischenüberschrift „Leibrenten“.
- d) Der neue Absatz 4 wird wie folgt geändert
 - aa) Im Satz 1 werden das Wort „versicherungsmathematischen“ gestrichen und am Ende das Klammerzitat „(siehe Abschnitt 32 a)“ eingefügt.
 - bb) Im Satz 3 werden die Worte „des versicherungsmathematischen Barwerts“ durch die Worte „des Barwerts der Leibrentenverpflichtung“ ersetzt.
- e) Der bisherige Absatz 4 wird neuer Absatz 5 mit der Zwischenüberschrift „Raten“.
- f) Im neuen Absatz 5 wird in Satz 1 das Zitat „Absatz 2 Sätze 4 und 5“ durch das Zitat „Absatz 3 Sätze 4 und 5“ ersetzt.
- g) Nach dem neuen Absatz 5 wird folgender neuer Absatz 6 mit Zwischenüberschrift eingefügt:

Weitere Einzelfälle

(6) ¹Geldbeträge, die dem Betrieb durch die Aufnahme von Darlehen zugeflossen sind, stellen keine Betriebseinnahmen und Geldbeträge, die zur Tilgung von Darlehen geleistet werden, keine Betriebsausgaben dar. ²Zinsaufwendungen für einen Kontokorrentkredit können nur insoweit als Betriebsausgaben abgezogen werden, als der Kredit betrieblich veranlaßt ist (BFH-Urteil vom 23. 6. 1983 — BStBl II S. 723). ³Darlehensverluste und der Verlust von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften können nur dann wie Betriebsausgaben abgesetzt werden, wenn besondere Umstände ihre ausschließliche Zugehörigkeit zur betrieblichen Sphäre ergeben (BFH-Urteile vom 2. 9. 1971 — BStBl 1972 II S. 334, vom 11. 3. 1976 — BStBl II S. 380 und vom 23. 11. 1978 — BStBl 1979 II S. 109). ⁴Für den Zeitpunkt und den Umfang einer etwaigen Berücksichtigung derartiger Verluste ist maßgeblich, wann und in welcher Höhe die für das Darlehen oder die Beteiligung aufgewendeten Mittel endgültig verlorengegangen sind (BFH-Urteil vom 23. 11. 1978 — BStBl 1979 II S. 109). ⁵Zu Tauschvorgängen in der Einnahmenüberschubrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG siehe BFH-Urteil vom 17. 4. 1986 (BStBl II S. 607). ⁶Zur Behandlung von Aufwendungen für Vieh bei Land- und Forstwirten vgl. Abschnitt 125 a.

- h) Die bisherigen Absätze 5 und 6 werden neue Absätze 7 und 8.
 - i) Vor dem neuen Absatz 7 wird die Zwischenüberschrift „Kein gewillkürtes Betriebsvermögen“ eingefügt.
 - j) Im neuen Absatz 7 wird in Satz 6 das Zitat „Abschnitt 14 Abs. 6 und 7“ durch das Zitat „Abschnitt 14 Abs. 6“ ersetzt.
 - k) Vor dem neuen Absatz 8 wird die Zwischenüberschrift „Betriebsveräußerung oder -aufgabe“ eingefügt.
16. Abschnitt 19 wird wie folgt geändert:
- a) Vor Absatz 1 wird die Zwischenüberschrift „Wechsel zum Betriebsvermögensvergleich“ eingefügt.
 - b) In Absatz 1 wird in Satz 2 das Zitat „Abschnitt 12 Abs. 3“ durch das Zitat „Abschnitt 12 Abs. 2“ ersetzt.
 - c) Vor Absatz 2 wird die Zwischenüberschrift „Wechsel zur Einnahmenüberschubrechnung“ eingefügt.
 - d) Vor Absatz 3 wird die Zwischenüberschrift „Unterbliebene Gewinnkorrekturen“ eingefügt.
17. Abschnitt 20 wird wie folgt geändert
- a) Vor Absatz 1 wird die Zwischenüberschrift „Allgemeines“ eingefügt.
 - b) In Absatz 2 wird Satz 4 wie folgt gefaßt:

„Das Abzugsverbot gilt nicht, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten aller einem Empfänger in einem Wirtschaftsjahr zugewendeten Geschenke insgesamt 75 DM nicht übersteigen oder wenn die zugewendeten Wirtschaftsgüter beim Empfänger ausschließlich betrieblich genutzt werden können.“
 - c) In Absatz 3 werden in Satz 7 das Wort „Geschäftsfreunden“ durch die Worte „Personen aus geschäftlichem Anlaß“ ersetzt und der Halbsatz nach dem Strichpunkt wie folgt gefaßt:

„für den Abzug dieser Aufwendungen sind die Absätze 8, 15 und 16 maßgebend“.
 - d) In Absatz 4 wird die Zahl „50“ durch die Zahl „75“ ersetzt.

e) Vor Absatz 7 wird die Zwischenüberschrift wie folgt gefaßt

„Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlaß“

f) In Absatz 7 wird das Wort „Geschäftsfreunden“ durch die Worte „Personen aus geschäftlichem Anlaß“ ersetzt

g) Die Absätze 8 bis 11 werden wie folgt gefaßt:

(8) ¹Betrieblich veranlaßte Aufwendungen für die Bewirtung von Personen können geschäftlich oder nicht geschäftlich veranlaßt sein. ²Ein geschäftlicher Anlaß besteht insbesondere bei der Bewirtung von Personen, zu denen schon Geschäftsbeziehungen bestehen oder zu denen sie erst angebahnt werden sollen. ³Auch die Bewirtung von Besuchern des Betriebs im Rahmen der Öffentlichkeitsarbeit, die dem Ziel dient, Geschäftsabschlüsse allgemein zu fördern, ist geschäftlich veranlaßt. ⁴Bei geschäftlichem Anlaß sind die Bewirtungsaufwendungen nach § 4 Abs. 5 Nr. 2 Satz 1 EStG nicht zum Abzug zugelassen, soweit sie 80 v.H. der angemessenen und nachgewiesenen Aufwendungen übersteigen. ⁵Hierbei sind zunächst die Teile der Bewirtungsaufwendungen auszuscheiden, die nach der allgemeinen Verkehrsauffassung jeweils als unangemessen anzusehen sind, sowie die Bewirtungsaufwendungen, deren Höhe und betriebliche Veranlassung nicht nachgewiesen ist; von den verbleibenden Aufwendungen dürfen nur 80 v.H. den Gewinn mindern. ⁶Die Abzugsbegrenzung gilt auch für den Teil der Aufwendungen, der auf den an der Bewirtung teilnehmenden Steuerpflichtigen oder dessen Arbeitnehmer entfällt. ⁷Demgegenüber dürfen Aufwendungen für die ausschließliche Bewirtung von Arbeitnehmern, z. B. bei Betriebsfesten, voll abgezogen werden, da eine solche Bewirtung nicht geschäftlich, sondern allgemein betrieblich veranlaßt ist. ⁸Dabei ist die Bewirtung z. B. von Angehörigen oder Personen, die zur Gestaltung eines Betriebsfestes beitragen, unschädlich. ⁹Bei 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 20 DM angesetzt wird.

(9) ¹Der Nachweis der Höhe und der betrieblichen Veranlassung der Aufwendungen ist durch schriftliche Angaben zu Ort, Tag, Teilnehmer und Anlaß der Bewirtung sowie Höhe der Aufwendungen zu führen. ²Bei Bewirtung in einer Gaststätte genügen neben der beizufügenden Rechnung Angaben zu dem Anlaß und den Teilnehmern der Bewirtung. ³Aus der Rechnung müssen sich Name und Anschrift der Gaststätte sowie der Tag der Bewirtung ergeben. ⁴Die Rechnung muß auch den Namen des bewirtenden Steuerpflichtigen enthalten; dies gilt nicht, wenn der Gesamtbetrag der Rechnung 200 DM nicht übersteigt. ⁵Die schriftlichen Angaben können auf der Rechnung oder getrennt gemacht werden. ⁶Erfolgen die Angaben getrennt von der Rechnung, müssen das Schriftstück über die Angaben und die Rechnung grundsätzlich zusammengefügt werden. ⁷Ausnahmsweise 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. ⁸Sind die Angaben lückenhaft, so können die Aufwendungen auch dann nicht abgezogen werden, wenn der Steuerpflichtige ihre Höhe und betriebliche Veranlassung in anderer Weise nachweist oder glaubhaft macht (BFH-Urteil vom 30. 1. 1986 — BStBl II S. 488). ⁹Die zum Nachweis von Bewirtungsaufwendungen erforderlichen schriftlichen Angaben müssen zeitnah gemacht werden (BFH-Urteil vom 25. 3. 1988 — BStBl II S. 655). ¹⁰Das Schriftstück über die Angaben ist sechs Jahre aufzubewahren (§ 147 Abs. 1 Nr. 5 und Abs. 3 AO).

(10) ¹Zur Bezeichnung der Teilnehmer der Bewirtung ist grundsätzlich die Angabe ihres Namens erforderlich. ²Werden mehrere Personen bewirtet, so müssen grundsätzlich die Namen aller Teilnehmer der Bewirtung, gegebenenfalls auch der Steuerpflichtige und sein Arbeitnehmer, angegeben werden (BFH-Urteil vom 25. 2. 1988 — BStBl II S. 581). ³Auf die Angabe der Namen kann jedoch verzichtet werden, wenn ihre Feststellung dem Steuerpflichtigen nicht zugemutet werden kann. ⁴Das ist z. B. bei Bewirtungen anläßlich von Betriebsbesichtigungen durch eine größere Personenzahl und bei vergleichbaren Anlässen der Fall. ⁵In diesen Fällen sind die Zahl der Teilnehmer der Bewirtung sowie eine die Personengruppe kennzeichnende Sammelbezeichnung anzugeben.

(11) ¹Die Angaben über den Anlaß der Bewirtung müssen den Zusammenhang mit einem geschäftlichen Vorgang oder einer Geschäftsbeziehung erkennen lassen. ²Die Angaben nach § 4 Abs. 5 Nr. 2 Satz 2 EStG brauchen aus Vereinfachungsgründen nicht gemacht zu werden, wenn es sich bei der „Bewirtung“ um eine übliche Geste der Höflichkeit handelt. ³Das ist der Fall, wenn anläßlich einer geschäftlichen Besprechung lediglich Getränke, Tabakwaren und dgl. in geringem Umfang angeboten werden. ⁴Bei Bewirtungen in einer Gaststätte kann auf die Angaben nicht verzichtet werden.

h) Absatz 12 wird gestrichen.

i) Die bisherigen Absätze 13 bis 25 werden Absätze 12 bis 24.

- j) Im neuen Absatz 12 wird in Satz 2 das Klammerzitat „(vgl. Absätze 16, 17 und 18)“ durch das Klammerzitat „(siehe Absätze 15, 16 und 17)“ ersetzt.
 - k) Im neuen Absatz 14 wird Satz 2 wie folgt gefaßt:
„Vgl. hierzu Abschnitt 119.“
 - l) Im neuen Absatz 16 werden die Worte „das BFH-Urteil vom 20. 8. 1986 (BStBl II S. 904)“ durch die Worte „die BFH-Urteile vom 20. 8. 1986 (BStBl II S. 904) und vom 26. 1. 1988 (BStBl II S. 629)“ ersetzt.
 - m) Der neue Absatz 17 wird wie folgt geändert:
 - aa) In Nummer 2 wird das Zitat „Absätzen 1, 13 und 14“ durch das Zitat „Absätzen 1, 12 und 13“ ersetzt.
 - bb) In Nummer 3 wird der Klammerzusatz „(BFH-Urteil vom 20. 8. 1986 — BStBl II S. 904)“ durch den Klammerzusatz „(BFH-Urteil vom 8. 10. 1987 — BStBl II S. 853)“ ersetzt.
 - n) Der neue Absatz 18 wird wie folgt geändert:
 - aa) In Satz 1 wird das Wort „Geschäftsfreunden“ durch die Worte „Personen aus geschäftlichem Anlaß“ ersetzt.
 - bb) Nach Nummer 1 wird folgende neue Nummer 2 eingefügt:
„2. Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlaß; hierunter ist auch der Teil der Aufwendungen zu erfassen, der anlässlich einer solchen Bewirtung anteilig auf den Steuerpflichtigen entfällt.“
 - cc) Die bisherigen Nummern 2 bis 4 werden neue Nummern 3 bis 5.
 - dd) Die bisherige Nummer 5 wird Nummer 6 und wie folgt gefaßt:
„6. Aufwendungen für die Unterhaltung und Beherbergung von Geschäftsfreunden.“
 - o) Der neue Absatz 19 wird wie folgt geändert:
 - aa) Die Sätze 1 und 2 werden wie folgt gefaßt:
„Die Pflicht zur besonderen Aufzeichnung der in Absatz 18 bezeichneten Aufwendungen ist erfüllt, wenn diese Aufwendungen fortlaufend, zeitnah und bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich auf besonderen Konten im Rahmen der Buchführung gebucht oder bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG von Anfang an getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben einzeln aufgezeichnet werden (BFH-Urteil vom 22. 1. 1988 — BStBl II S. 535). Statistische Zusammenstellungen oder die geordnete Sammlung von Belegen genügen nur dann, wenn zusätzlich die Summe der Aufwendungen periodisch und zeitnah auf einem besonderen Konto eingetragen wird oder vergleichbare andere Aufzeichnungen geführt werden (BFH-Urteil vom 26. 2. 1988 — BStBl II S. 613).“
 - bb) In Satz 3 wird das Zitat „Absatz 19“ durch das Zitat „Absatz 18“ ersetzt.
 - p) Der neue Absatz 20 wird wie folgt geändert:
 - aa) In Satz 1 wird das Zitat „Absatz 19 unter Nummern 1 bis 5“ durch das Zitat „Absatz 18 Nr. 1 bis 6“ ersetzt.
 - bb) In Satz 4 werden die Worte „von Geschäftsfreunden“ durch die Worte „von Personen aus geschäftlichem Anlaß“ ersetzt und die Worte „an die Geschäftsfreunde“ gestrichen.
 - q) Der neue Absatz 21 wird wie folgt geändert:
 - aa) In Nummer 2 wird der Betrag „50 DM“ durch den Betrag „75 DM“ ersetzt.
 - bb) Satz 3 wird gestrichen.
 - r) Im neuen Absatz 22 wird das Klammerzitat „(BFH-Urteil vom 15. 12. 1986 — BStBl 1987 III S. 286)“ durch das Klammerzitat „(BFH-Urteil vom 22. 1. 1988 — BStBl II S. 535)“ ersetzt.
18. Abschnitt 20 a wird wie folgt geändert:
- a) Absatz 1 wird wie folgt gefaßt:
 - (1) Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb sind die Fahrten bei Beginn und nach Beendigung der Tätigkeit. Hat ein Steuerpflichtiger mehrere Wohnungen, so können Fahrten von und zu der von dem Betrieb weiter entfernt liegenden Wohnung entsprechend § 9 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG nur dann berücksichtigt werden, wenn sich dort der Mittelpunkt der Lebensinteressen

befindet und sie nicht nur gelegentlich aufgesucht wird (BFH-Urteil vom 13. 12. 1985 — BStBl 1986 II S. 221). ³Der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet sich bei einem verheirateten Steuerpflichtigen regelmäßig am Familienwohnsitz und bei einem nicht verheirateten Steuerpflichtigen an dem Wohnort, zu dem die engeren persönlichen Beziehungen bestehen. ⁴Die persönlichen Beziehungen können ihren Ausdruck besonders in Bindungen an Personen, z. B. Eltern, Verlobte, Freundes- und Bekanntenkreis finden, aber auch in Vereinszugehörigkeiten und anderen Aktivitäten. ⁵Die Wohnung an dem Ort, an dem sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Steuerpflichtigen befindet, kann aber nur dann berücksichtigt werden, wenn der Steuerpflichtige sie mindestens sechsmal jährlich aufsucht. ⁶Für die Anwendung des Satzes 2 ist es unerheblich, wie weit die Wohnung, von der aus die Fahrt angetreten wird, vom Betrieb entfernt ist (BFH-Urteile vom 3. 10. 1985 — BStBl 1986 II S. 95 und vom 13. 12. 1985 — BStBl 1986 II S. 221). ⁷Von den Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb sind die Fahrten zwischen Betriebsstätten zu unterscheiden; die Aufwendungen hierfür sind in vollem Umfang als Betriebsausgaben abzugsfähig; die Abzugsfähigkeit wird regelmäßig nicht dadurch beschränkt, daß sich eine der Betriebsstätten am Hauptwohnsitz des Unternehmers befindet (BFH-Urteile vom 31. 5. 1978 — BStBl II S. 564, vom 29. 3. 1979 — BStBl II S. 700 und vom 13. 7. 1989 — BStBl 1990 II S. 23). ⁸Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb liegen jedoch dann vor, wenn die auswärtige Betriebsstätte als Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit täglich oder fast täglich angefahren wird und der Betriebsstätte am Hauptwohnsitz nur untergeordnete Bedeutung beizumessen ist, oder wenn sich zwar in der Wohnung eine weitere Betriebsstätte befindet, dieser Teil der Wohnung von der übrigen Wohnung aber baulich nicht getrennt ist und keine in sich geschlossene Einheit bildet (BFH-Urteil vom 15. 7. 1986 — BStBl II S. 744) oder wenn sich in der Wohnung nur ein häusliches Arbeitszimmer befindet (BFH-Urteil vom 7. 12. 1988 — BStBl 1989 II S. 421).

- b) Folgende neue Zwischenüberschrift und folgender neuer Absatz 2 werden eingefügt:

Abziehbare Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb

(2) ¹Nach § 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG dürfen Aufwendungen für Fahrten mit dem eigenen Kraftfahrzeug zwischen Wohnung und Betrieb grundsätzlich nur mit den in § 9 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG bezeichneten Kilometer-Pauschbeträgen (bei Benutzung eines Kraftwagens 0,50 DM, bei Benutzung eines Motorrads oder Motorrollers 0,22 DM je Entfernungskilometer, also in der Regel 0,25 DM bzw. 0,11 DM je Kilometer Fahrleistung) abgezogen werden. ²Bei der Anwendung der Pauschbeträge ist grundsätzlich die einfache Entfernung zwischen Wohnung und Betrieb für jeden Tag, an dem der Steuerpflichtige das Fahrzeug benutzt, zu berücksichtigen, auch wenn der Steuerpflichtige den Weg mehrfach, z. B. zur Einnahme des Mittagessens in der Wohnung, zurücklegt (BFH-Urteile vom 7. 12. 1962 — BStBl 1963 III S. 134 und vom 13. 3. 1964 — BStBl III S. 342). ³Werden an einem Tag aus betrieblichen oder beruflichen Gründen mehrere Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb durchgeführt, so dürfen die Aufwendungen für jede Fahrt — vorbehaltlich des Absatzes 3 — nur mit dem Kilometer-Pauschbetrag berücksichtigt werden. ⁴Für die Berechnung der Entfernung zwischen Wohnung und Betrieb ist die kürzeste benutzbare Straßenverbindung maßgebend. ⁵Eine andere Straßenverbindung kann nur zugrunde gelegt werden, wenn sie offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom Steuerpflichtigen regelmäßig für die Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb genutzt wird. ⁶Werden anlässlich einer Fahrt zwischen Wohnung und Betrieb oder umgekehrt andere betriebliche oder berufliche Angelegenheiten miterledigt, so können die dadurch bedingten Mehraufwendungen in voller Höhe als Betriebsausgaben abgezogen werden (BFH-Urteil vom 17. 2. 1977 — BStBl II S. 543). ⁷Etwaige Mehraufwendungen, die anlässlich einer Fahrt zwischen Wohnung und Betrieb oder umgekehrt durch die Erledigung privater Angelegenheiten entstehen, sind nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung.

- c) Nach dem neuen Absatz 2 wird die Zwischenüberschrift „Abziehbare Aufwendungen bei Behinderten“ eingefügt.
- d) Der bisherige Absatz 2 wird neuer Absatz 4.
- e) Der bisherige Absatz 3 wird gestrichen.
- f) Der bisherige Absatz 4 wird neuer Absatz 3 und wie folgt geändert:

- aa) Satz 1 wird wie folgt gefaßt:

„Behinderte, deren Grad der Behinderung mindestens 70 beträgt, sowie Behinderte, deren Grad der Behinderung weniger als 70, aber mindestens 50 beträgt, und die in ihrer Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr erheblich beeinträchtigt sind, können nach § 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG in Verbindung mit § 9 Abs. 2 EStG grundsätzlich ihre tatsächlichen Kosten für die Benutzung eines eigenen Kraftfahrzeugs als Betriebsausgaben absetzen.“

- bb) In Satz 3 wird das Zitat „vgl. Abschnitt 194 Abs. 6 bis 10“ durch das Zitat „vgl. Abschnitt 194 Abs. 5 und 6“ ersetzt.

g) Dem neuen Absatz 4 wird die Zwischenüberschrift „Nichtabziehbare Fahrkosten“ vorangestellt, er wird wie folgt geändert:

aa) In dem auf Satz 3 folgenden Beispiel werden das Klammerzitat „(vgl. Absatz 3)“ durch das Klammerzitat „(vgl. Absatz 2)“, die Berechnung „(4 000 x 0,18 =) 720 DM“ durch „(4 000 x 0,25 =) 1 000 DM“ und der Betrag „880 DM“ durch den Betrag „600 DM“ ersetzt.

bb) Nach Satz 5 wird folgender Satz eingefügt:

„Zu den Gesamtaufwendungen gehören nicht die Sonderabschreibungen für das Kraftfahrzeug (BFH-Urteil vom 25. 3. 1988 — BStBl II S. 655).“

cc) Im bisherigen Satz 6 werden die Beträge „0,18 DM“ und „0,08 DM“ durch die Beträge „0,25 DM“ und „0,11 DM“ ersetzt.

dd) In dem auf den bisherigen Satz 7 folgenden Beispiel werden das Klammerzitat „(vgl. Absatz 3)“ durch das Klammerzitat „(vgl. Absatz 2)“, die Berechnung „(3 000 x 0,18 =) 540 DM“ durch „(3 000 x 0,25 =) 750 DM“ und der Betrag „960 DM“ durch den Betrag „750 DM“ ersetzt.

h) Absatz 6 wird wie folgt gefaßt:

(6) ¹Begründet ein Gewerbetreibender, Land- und Forstwirt oder selbständig Tätiger im Sinne des § 18 EStG 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. ²Dabei sind die Abzugsbeschränkungen des § 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG in Verbindung mit § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG zu beachten. ³Wegen der betrieblichen Veranlassung für die Begründung eines doppelten Haushalts gelten die Anweisungen in Abschnitt 43 Abs. 1 und 2 LStR entsprechend. ⁴Ist die Begründung eines doppelten Haushalts betrieblich veranlaßt, ist es unerheblich, ob in der Folgezeit auch die Beibehaltung beider Wohnungen betrieblich veranlaßt ist (BFH-Urteil vom 30. 9. 1988 — BStBl 1989 II S. 103). ⁵Eine zeitlich unbeschränkte doppelte Haushaltsführung haben regelmäßig nur verheiratete Steuerpflichtige, die betrieblich oder beruflich außerhalb des Orts, an dem sie einen Familienhausstand unterhalten, tätig sind und an dem Ort der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit eine Zweitwohnung unterhalten. ⁶Als Zweitwohnung am Ort der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit kommt jede dem Steuerpflichtigen entgeltlich oder unentgeltlich zur Verfügung stehende Unterkunft in Betracht (vgl. Abschnitt 43 Abs. 4 LStR). ⁷Ein Familienhausstand setzt eine eingerichtete, den Lebensbedürfnissen des Steuerpflichtigen und seines Ehegatten entsprechende Wohnung voraus, in der auch bei Abwesenheit des Steuerpflichtigen hauswirtschaftliches Leben herrscht, an dem er sich sowohl durch persönliche Mitwirkung als auch finanziell maßgeblich beteiligt (BFH-Urteile vom 9. 11. 1971 — BStBl 1972 II S. 148 und vom 16. 12. 1983 — BStBl 1984 II S. 521). ⁸Wegen Einzelheiten hierzu und zu der Frage des Familienhausstands bei unverheirateten Steuerpflichtigen siehe Abschnitt 43 Abs. 3 LStR. ⁹Bei Steuerpflichtigen ohne Familienhausstand gilt ein Wohnungswechsel an den Ort der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit zeitlich beschränkt als doppelte Haushaltsführung (vgl. Abschnitt 43 Abs. 5 LStR). ¹⁰Hinsichtlich der Höhe der steuerlich abzugsfähigen Mehraufwendungen gelten die Anordnungen in Abschnitt 43 Abs. 6 bis 9 LStR sinngemäß. ¹¹Mehraufwendungen für Verpflegung dürfen bei einer Betriebsstätte oder Stätte der Berufsausübung im Inland für die ersten zwei Wochen seit Beginn der Tätigkeit am Ort der Betriebsstätte oder Stätte der Berufsausübung bis zu höchstens 64 DM und für die Folgezeit bis zu höchstens 22 DM täglich berücksichtigt werden. ¹²Bei einer Betriebsstätte oder Stätte der Berufsausübung im Ausland siehe auch Abschnitt 119 b.

i) In Absatz 9 wird das Zitat „vgl. Abschnitte 24 und 27 LStR“ durch das Zitat „vgl. Abschnitte 42 und 43 LStR“ ersetzt.

19. Abschnitt 23 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

aa) Nach Satz 3 wird folgender Satz eingefügt:

„Demgegenüber können wechselseitige Teilzeitarbeitsverträge ausnahmsweise anerkannt werden, wenn die Vertragsgestaltungen insgesamt einem Fremdvergleich standhalten (BFH-Urteil vom 12. 10. 1988 — BStBl 1989 II S. 354).“

bb) In Satz 6 Nr. 1 wird Buchstabe b wie folgt gefaßt:

„b) die Bezüge auf ein Konto überwiesen werden, über das jeder der beiden Ehegatten allein verfügungsberechtigt ist — sog. Oder-Konto (BFH-Beschluß vom 27. 11. 1989 — BStBl 1990 II S. 160).“

cc) In Satz 6 Nr. 3 wird am Ende des Satzes 2 das Klammerzitat „(betr. Weihnachtsgratifikationen siehe BFH-Urteil vom 26. 2. 1988 — BStBl II S. 606)“ eingefügt.

b) Absatz 3 wird wie folgt geändert

aa) Nach Satz 1 werden folgende Sätze eingefügt

„Für die bürgerlich-rechtliche Wirksamkeit eines Arbeits- oder Ausbildungsvertrags mit einem minderjährigen Kind ist die Bestellung eines Ergänzungspflegers nicht erforderlich. Arbeitsverhältnisse mit Kindern unter 14 Jahren sind aber wegen Verstoßes gegen das Jugendarbeitsschutzgesetz im allgemeinen nichtig und können deshalb auch steuerrechtlich nicht anerkannt werden. Nicht anzuerkennen sind auch Arbeitsverträge über gelegentliche Hilfeleistungen durch Angehörige, weil sie zwischen fremden Personen nicht vereinbart worden wären (BFH-Urteil vom 17. 3. 1988 — BStBl II S. 632) Bei Verträgen über Aushilfstätigkeiten von Kindern ist der sog. Fremdvergleich im Einzelfall vorzunehmen (BFH-Urteil vom 25. 1. 1989 — BStBl II S. 453).“

bb) Folgender Satz wird angefügt

„Sonderzuwendungen, z. B. Weihnachts- und Urlaubsgelder, Sonderzulagen, Tantiemen, können dann als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn sie vor Beginn des Leistungsaustauschs klar und eindeutig vereinbart worden sind und auch einem Fremdvergleich standhalten (BFH-Urteile vom 10. 3. 1988 — BStBl II S. 877 und vom 29. 11. 1988 — BStBl 1989 II S. 281).“

c) Absatz 4 wird wie folgt geändert

aa) Nach Satz 1 wird folgender Satz eingefügt

„Die Grundsätze des Absatzes 1 gelten nicht für Verträge zwischen Partnern einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft (BFH-Urteil vom 14. 4. 1988 — BStBl II S. 670).“

bb) Nach dem bisherigen Satz 3 wird folgender Satz eingefügt

„Zu den Fragen der rechtswirksamen Vereinbarung und tatsächlichen Durchführung von Darlehnsverhältnissen mit Kindern vgl. BFH-Urteil vom 10. 8. 1988 (BStBl 1989 II S. 137).“

cc) Am Ende des bisherigen Satzes 4 werden der Punkt durch einen Strichpunkt ersetzt und folgender Halbsatz angefügt

„dies gilt auch, wenn Schenkungsversprechen und Darlehen in verschiedenen Urkunden vereinbart werden (vgl. BMF-Schreiben vom 1. 7. 1988 — BStBl I S. 210 — und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder).“

dd) Nach dem bisherigen Satz 6 wird folgender Satz eingefügt

„Ein Fremdvergleich ist dagegen nicht vorzunehmen, wenn ein nicht beherrschender Gesellschafter eine Darlehnsforderung gegen die Personengesellschaft zur Ablösung von Pflichtteilsansprüchen abtritt (BFH-Urteil vom 15. 12. 1988 — BStBl 1989 II S. 500).“

ee) Folgender Satz wird angefügt

„Ein steuerlich wirksames Mietverhältnis liegt nicht vor, wenn Eltern ihren unterhaltsberechtigten Kindern eine Wohnung vermieten und der Mietzins aus dem Barunterhalt der Eltern bestritten wird (BFH-Urteil vom 23. 2. 1988 — BStBl II S. 604).“

20. In Abschnitt 25 werden die Zwischenüberschrift vor Absatz 9 und Absatz 9 gestrichen.

21. Abschnitt 25 a wird wie folgt geändert

a) Vor Absatz 1 wird die Zwischenüberschrift „Umstellung des Wirtschaftsjahrs — Einzelfälle —“ eingefügt

b) Absatz 1 wird wie folgt gefaßt

(1) ¹Wird ein Einzelunternehmen durch Aufnahme eines oder mehrerer Gesellschafter in eine Personengesellschaft umgewandelt, ist der Zeitpunkt der Aufnahme der Gesellschafter das Ende des Wirtschaftsjahrs des bisherigen Einzelunternehmens und der Beginn des ersten Wirtschaftsjahrs der neugegründeten Personengesellschaft. ²Entsprechendes gilt, wenn eine Personengesellschaft nach Ausscheiden der Mitgesellschafter als Einzelunternehmen fortgeführt wird (BFH-Urteil vom 10. 2. 1989 — BStBl II S. 519). ³Dagegen berührt ein Gesellschafterwechsel oder das Ausscheiden einzelner Gesellschafter nicht den Bestand der Personengesellschaft (BFH-Urteil vom 14. 9. 1978 — BStBl 1979 II S. 159). ⁴Zur Gesellschaftsgründung im Zusammenhang mit einer Betriebsaufspaltung vgl. BFH-Urteil vom 27. 9. 1979 (BStBl 1980 II S. 94). ⁵Eine Umstellung des Wirtschaftsjahrs liegt auch nicht vor, wenn ein Steuerpflichtiger, der Inhaber eines Betriebs ist, einen weiteren Betrieb erwirbt und für diesen Betrieb ein anderes Wirtschafts-

jahr als der Rechtsvorgänger wählt. ⁶Werden mehrere bisher getrennt geführte Betriebe eines Steuerpflichtigen zu einem Betrieb zusammengefaßt und führt der Steuerpflichtige das abweichende Wirtschaftsjahr eines der Betriebe fort, liegt eine zustimmungsbedürftige Umstellung des Wirtschaftsjahrs ebenfalls nicht vor. ⁷Dagegen liegt eine zustimmungsbedürftige Umstellung des Wirtschaftsjahrs vor, wenn das Wirtschaftsjahr eines im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Erben übergegangenen Unternehmens auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum umgestellt wird (BFH-Urteil vom 22. 8. 1968 — BStBl 1969 II S. 34). ⁸Wird bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr der Gewinn geschätzt, so ist die Schätzung nach dem abweichenden Wirtschaftsjahr vorzunehmen. ⁹Bei der Umstellung des Wirtschaftsjahrs darf nur ein Rumpfwirtschaftsjahr entstehen (BFH-Urteil vom 7. 2. 1969 — BStBl II S. 337).

c) Vor Absatz 2 wird die Zwischenüberschrift „Zustimmung des Finanzamtes zum abweichenden Wirtschaftsjahr“ eingefügt.

d) Absatz 2 wird wie folgt gefaßt:

(2) ¹Die Zustimmung ist nur dann zu erteilen, wenn der Steuerpflichtige gewichtige, in der Organisation des Betriebs gelegene Gründe für die Umstellung des Wirtschaftsjahrs anführen kann; es ist jedoch nicht erforderlich, daß die Umstellung des Wirtschaftsjahrs betriebsnotwendig ist (BFH-Urteil vom 9. 1. 1974 — BStBl II S. 238). ²Die Erlangung einer „Steuerpause“ oder anderer steuerlicher Vorteile ist kein betrieblicher Grund, der die Zustimmung des Finanzamtes zur Umstellung des Wirtschaftsjahrs rechtfertigt (BFH-Urteile vom 12. 3. 1965 — BStBl III S. 287, vom 24. 4. 1980 — BStBl 1981 II S. 50 und vom 15. 6. 1983 — BStBl II S. 672). ³Wird die Umstellung des Wirtschaftsjahrs wegen Inventurschwierigkeiten begehrt, kann die Zustimmung zur Umstellung des Wirtschaftsjahrs zu versagen sein, wenn die Buchführung nicht ordnungsmäßig ist und auch nicht sichergestellt ist, daß durch die Umstellung des Wirtschaftsjahrs die Mängel der Buchführung beseitigt werden (BFH-Urteil vom 9. 11. 1966 — BStBl 1967 III S. 111). ⁴Will ein Pächter sein Wirtschaftsjahr auf das vom Kalenderjahr abweichende Pachtjahr umstellen, weil dieses in mehrfacher Beziehung für die Abrechnung mit dem Verpächter maßgebend ist, ist die Zustimmung im allgemeinen zu erteilen (BFH-Urteil vom 8. 10. 1969 — BStBl 1970 II S. 85). ⁵Bei Umstellung des Wirtschaftsjahrs nach § 4 a Abs. 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. ⁶Die Geldkonten brauchen nicht getrennt geführt zu werden. ⁷Über einen außerhalb des Veranlagungsverfahrens gestellten Antrags auf Erteilung der Zustimmung zur Umstellung des Wirtschaftsjahrs hat das Finanzamt durch besonderen Bescheid zu entscheiden. ⁸Die Entscheidung ist im Beschwerdeverfahren (§§ 349, 350 AO) anfechtbar (BFH-Urteil vom 24. 1. 1963 — BStBl III S. 142). ⁹Für die Umstellung eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahrs auf ein anderes vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr (§ 8 b Nr. 2 Satz 2 EStDV) gelten diese Grundsätze entsprechend.

e) Die Absätze 3 und 4 werden gestrichen.

f) Nach Absatz 2 werden folgende Zwischenüberschrift und folgender neuer Absatz 3 eingefügt:

Wirtschaftsjahr bei Land- und Forstwirten

(3) ¹Das Wirtschaftsjahr bei Land- und Forstwirten richtet sich nach der Art der Bewirtschaftung. ²Eine unschädliche andere land- oder forstwirtschaftliche Nutzung in geringem Umfang im Sinne des § 8 c Abs. 1 Satz 2 EStDV liegt nur vor, wenn der Vergleichswert der anderen land- oder forstwirtschaftlichen Nutzung etwa 10 v.H. des Wertes der gesamten land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen nicht übersteigt (BFH-Urteil vom 3. 12. 1987 — BStBl 1988 II S. 269).

g) Nach dem neuen Absatz 3 wird die Zwischenüberschrift „Abweichendes Wirtschaftsjahr bei Betriebsverpachtung“ eingefügt.

h) Der bisherige Absatz 5 wird neuer Absatz 4.

22. Abschnitt 26 wird wie folgt geändert:

a) Die Überschrift wird wie folgt gefaßt:

„26. Direktversicherung“.

b) Vor Absatz 1 wird die Zwischenüberschrift „Begriff“ eingefügt.

c) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 wird der Klammerzusatz wie folgt gefaßt:

„(vgl. § 1 Abs. 2 Satz 1 BetrAVG)“.

- bb) Nach Satz 5 wird folgender Satz eingefügt
„Zum Einfluß der Laufzeit auf die Pauschalierung der Lohnsteuer vgl. Abschnitt 129 Abs. 3 LStR.“
- d) In Absatz 2 wird Satz 4 gestrichen.
- e) Vor Absatz 3 wird die Zwischenüberschrift „Behandlung bei der Gewinnermittlung“ eingefügt.
- f) Absatz 3 wird wie folgt geändert:
- aa) In Satz 2 werden die Worte „des Absatzes 2 Satz 4“ durch die Worte „Satz 5“ ersetzt.
- bb) In Satz 4 wird das Klammerzitat „(§ 5 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG)“ durch das Klammerzitat „(§ 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG)“ ersetzt.
- cc) Folgender Satz wird angefügt:
„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.“
- g) Vor Absatz 6 wird die Zwischenüberschrift „Sonderfälle“ eingefügt.
23. Abschnitt 27 wird wie folgt geändert:
- a) Die Überschrift wird wie folgt gefaßt:
„27. Zuwendungen an Pensionskassen“.
- b) Vor Absatz 1 wird die Zwischenüberschrift „Pensionskassen“ eingefügt.
- c) Absatz 1 wird wie folgt geändert:
- aa) In Satz 1 wird das Zitat „des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung vom 19. 12. 1974 (BGBl. I S. 3610, BSStBl 1975 I S. 22) — im folgenden als BetrAVG bezeichnet —“ durch die Abkürzung „BetrAVG“ ersetzt.
- bb) Satz 2 wird gestrichen.
- d) Vor Absatz 2 wird die Zwischenüberschrift „Zuwendung“ eingefügt.
- e) Dem Absatz 2 wird folgender Satz angefügt:
„Zuwendungen an eine Pensionskasse sind unabhängig davon abziehbar, ob die Kasse ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung innerhalb oder außerhalb des Geltungsbereichs des Einkommensteuergesetzes hat.“
24. Abschnitt 27 a wird wie folgt geändert:
- a) Die Überschrift wird wie folgt gefaßt:
„Zuwendungen an Unterstützungskassen“.
- b) Vor Absatz 1 wird die Zwischenüberschrift „Unterstützungskasse“ eingefügt.
- c) Dem Absatz 1 wird folgender Satz angefügt:
„Wegen der Zuwendungen an Unterstützungskassen bei Bildung von Pensionsrückstellungen für die gleichen Versorgungsleistungen an denselben Empfängerkreis vgl. Abschnitt 41 Abs. 17.“
- d) Vor Absatz 2 wird die Zwischenüberschrift „Leistungsarten“ eingefügt.
- e) Vor Absatz 3 wird die Zwischenüberschrift „Zuwendungsgrenzen“ eingefügt.
- f) In Absatz 3 werden in dem Beispiel jeweils die Jahreszahl „1986“ durch die Jahreszahl „1989“ und die Jahreszahl „1987“ durch die Jahreszahl „1990“ ersetzt.
- g) In Absatz 4 wird Satz 5 wie folgt gefaßt:
„Die für das Wirtschaftsjahr zulässige Zuwendung zum Reservepolster nach § 4 d Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b EStG ergibt sich, wenn auf den Durchschnittsbetrag die maßgebenden Vomhundertsätze angewandt werden und das Ergebnis mit der Anzahl der Leistungsanwärter vervielfältigt wird.“
- h) In Absatz 5 wird Satz 1 gestrichen.
- i) In Absatz 7 werden in dem Beispiel jeweils die Jahreszahlen „1982“, „1983“, „1986“ und „1987“ durch die Jahreszahlen „1985“, „1986“, „1989“ und „1990“ ersetzt.

- j) In Absatz 8 wird Satz 2 gestrichen.
- k) In Absatz 9 werden in dem Beispiel jeweils die Jahreszahlen „1986“ und „1987“ durch die Jahreszahlen „1989“ und „1990“ ersetzt.
- l) Vor Absatz 10 wird die Zwischenüberschrift „Sonderfälle“ eingefügt.
- m) In Absatz 11 Satz 1 wird nach den Worten „nicht Arbeitnehmer sind“ der Satzteil „z. B. Handelsvertreter.“ eingefügt.

25. Abschnitt 28 Abs. 1 wird wie folgt geändert:

- a) In Satz 1 wird das Klammerzitat „(vgl. Abschnitt 12 Abs. 3)“ durch das Klammerzitat „(vgl. Abschnitt 12 Abs. 2)“ ersetzt.
- b) In Satz 4 wird das Zitat „Einführungserlaß zu § 140 AO vom 1. 10. 1976 (BStBl I S. 576“ durch das Zitat „AO-Anwendungserlaß zu § 140 vom 24. 9. 1987 (BStBl I S. 664“ ersetzt.

26. Abschnitt 29 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 1 Satz 4 werden die Worte „Einführungserlaß zu § 158 AO vom 1. 10. 1976 (BStBl I S. 576“ durch die Worte „AO-Anwendungserlaß zu § 158 vom 24. 9. 1987 (BStBl I S. 664“ ersetzt.
- b) Absatz 2 wird wie folgt geändert:
 - aa) Dem Wortlaut der Nummer 1 wird folgende Überschrift vorangestellt:
„1. Handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“.
 - bb) Dem Wortlaut der Nummer 2 wird folgende Überschrift vorangestellt:
„2. Ordnungsmäßige Eintragung in den Geschäftsbüchern“.
 - cc) Dem Wortlaut der Nummer 3 wird folgende Überschrift vorangestellt:
„3. Ordnungsmäßige Buchführung bei Kreditgeschäften“.
 - dd) Dem Wortlaut der Nummer 4 wird folgende Überschrift vorangestellt:
„4. Kontokorrentbuch“.
 - ee) Dem Wortlaut der Nummer 5 wird folgende Überschrift vorangestellt:
„5. Mängel und Ordnungsmäßigkeit der Buchführung“.
 - ff) Die bisherigen Ordnungsnummern 1 bis 7 werden gestrichen; der Wortlaut der bisherigen Nummern 6 und 7 wird dem Wortlaut der Nummer 5 angefügt.
- c) Vor Absatz 3 wird die Zwischenüberschrift „Aufbewahrungsfristen“ eingefügt.
- d) Absatz 3 wird wie folgt geändert:
 - aa) In Satz 5 werden nach den Worten „aufbewahrt werden, die“ die Worte „die Gewähr der Vollständigkeit bieten und“ eingefügt.
 - bb) Die Sätze 6 bis 10 werden dem Absatz 5 als Sätze 6 bis 10 angefügt.
- e) Vor Absatz 4 wird die Zwischenüberschrift „Rabattsparbücher“ eingefügt.
- f) Vor Absatz 5 wird die Zwischenüberschrift „Buchführung auf Datenträgern“ eingefügt.
- g) Absatz 5 wird wie folgt geändert:
 - aa) Im neuen Satz 6 werden die Worte „Satz 1“ durch die Worte „Absatz 3 Satz 1“ ersetzt.
 - bb) Im neuen Satz 10 wird das Klammerzitat „vgl. Absatz 5“ gestrichen.

27. Abschnitt 30 wird wie folgt geändert:

- a) Vor Absatz 1 wird die Zwischenüberschrift „Allgemeines“ eingefügt.
- b) In Absatz 1 Satz 2 wird das Zitat „Abschnitt 36 Abs. 4“ durch das Zitat „Abschnitt 36 Abs. 4 und 5“ ersetzt.
- c) Vor Absatz 2 wird die Zwischenüberschrift „Permanente Inventur“ eingefügt.
- d) Vor Absatz 3 wird die Zwischenüberschrift „Zeitverschobene Inventur“ eingefügt.
- e) In Absatz 3 werden in Satz 10 die Worte „bei der Bildung der Preissteigerungsrücklage nach § 74 EStDV, bei der Bewertung nach § 74 a EStDV“ durch die Worte „bei der Bewertung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 a EStG“ ersetzt.

- f) Vor Absatz 4 wird die Zwischenüberschrift „Nichtanwendbarkeit der permanenten und der zeitverschobenen Inventur“ eingefügt.
- g) Vor Absatz 5 wird die Zwischenüberschrift „Fehlerhafte Bestandsaufnahme“ eingefügt.
- h) In Absatz 5 wird in Satz 2 das Zitat „Abschnitt 29 Abs. 2 Nr. 5 und 6“ durch das Zitat „Abschnitt 29 Abs. 2 Nr. 5“ ersetzt.
- i) Vor Absatz 6 wird die Zwischenüberschrift „Anwendungsbereich“ eingefügt.

28. Abschnitt 31 wird wie folgt geändert:

- a) Vor Absatz 1 wird die Zwischenüberschrift „Allgemeines“ eingefügt.
- b) Dem Absatz 1 werden folgende Sätze angefügt:

„In das Bestandsverzeichnis müssen sämtliche beweglichen Gegenstände des Anlagevermögens, auch wenn sie bereits in voller Höhe abgeschrieben sind, aufgenommen werden. Ausnahmen gelten für geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2 EStG) und für die mit einem Festwert angesetzten Wirtschaftsgüter, vgl. Absatz 3. Das Bestandsverzeichnis muß

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

enthalten. Das Bestandsverzeichnis ist auf Grund einer jährlichen körperlichen Bestandsaufnahme aufzustellen; Abschnitt 30 Abs. 1, 3, 4 und 6 gilt sinngemäß.“
- c) Vor Absatz 2 wird die Zwischenüberschrift „Zusammenfassen mehrerer Gegenstände“ eingefügt.
- d) In Absatz 2 wird Satz 1 gestrichen.
- e) Vor Absatz 3 wird die Zwischenüberschrift „Verzicht auf Erfassung“ eingefügt.
- f) Absatz 4 wird gestrichen; die bisherigen Absätze 5 bis 8 werden neue Absätze 4 bis 7.
- g) Vor dem neuen Absatz 4 wird die Zwischenüberschrift „Bestandsaufnahme und Wertanpassung bei Festwerten“ eingefügt.
- h) Im neuen Absatz 4 werden die Sätze 1 und 2 gestrichen.
- i) Vor dem neuen Absatz 5 wird folgende Zwischenüberschrift „Keine Inventur bei fortlaufendem Bestandsverzeichnis“ eingefügt.
- j) Der neue Absatz 5 wird wie folgt geändert:
 - aa) In Satz 1 werden das Klammerzitat „(Absatz 5 Satz 1)“ durch das Klammerzitat „(Absatz 1)“ und das Zitat „Absatz 4“ durch das Zitat „Absatz 1“ ersetzt.
 - bb) In den Sätzen 2 und 3 werden die Klammerzitate „(Absatz 4 Nr. 2)“ durch die Klammerzitate „(Absatz 1 Nr. 2)“ ersetzt.
 - cc) In Satz 4 wird das Zitat „Absatz 4 Nr. 1“ durch das Zitat „Absatz 1 Nr. 1“ ersetzt.
 - dd) In Satz 5 wird das Zitat „Absatz 4“ durch das Zitat „Absatz 1“ ersetzt.
- k) Vor dem neuen Absatz 6 wird folgende Zwischenüberschrift „Bestandsverzeichnis und ordnungsmäßige Buchführung“ eingefügt.
- l) Der neue Absatz 6 wird wie folgt geändert:
 - aa) In Satz 2 wird das Zitat „Abschnitt 29 Absatz 2 Nr. 6“ durch das Zitat „Abschnitt 29 Abs. 2 Nr. 5“ ersetzt.
 - bb) In Satz 3 werden die Zitate „Absatz 5“ und „Absatz 6“ durch die Zitate „Absatz 1“ und „Absatz 5“ ersetzt.
- m) Im neuen Absatz 7 wird das Zitat „Absätzen 1 bis 7“ durch das Zitat „Absätzen 1 bis 6“ ersetzt.

29. Abschnitt 31 a wird wie folgt geändert:

- a) Vor Absatz 1 wird die Zwischenüberschrift „Beispielhafte Aufzählung“ eingefügt.
- b) Absatz 1 wird wie folgt geändert:
 - aa) In Satz 2 werden nach dem Wort „Nutzungsrechte“ das Klammerzitat gestrichen und die Worte „an einem Gebäude (vgl. Abschnitt 42 Abs. 7)“ eingefügt, nach dem Wort „Konzessionen“ das Klammerzitat „(BFH-Urteil vom 10. 8. 1989 — BStBl 1990 II S. 15)“ eingefügt und die Worte

„problemorientierte Computer-Individual-Programme“ durch das Wort „Computerprogramme“ und das Zitat „BFH-Urteil vom 5. 10. 1979 — BStBl 1980 II S. 16“ durch das Zitat „BFH-Urteile vom 3. 7. 1987 — BStBl II S. 728 und 787“ ersetzt.

bb) Satz 3 wird durch folgende Sätze ersetzt:

„Demgegenüber sind Computerprogramme, die keine Befehlsstruktur enthalten, sondern nur Bestände von Daten, die allgemein bekannt und jedermann zugänglich sind, z. B. mit Zahlen und Buchstaben, materielle und zugleich abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter, wenn sie nicht unter anderen rechtlichen Gesichtspunkten, z. B. als Kundenkartei oder Verlagsarchiv, als immaterielle Wirtschaftsgüter anzusehen sind (BFH-Urteile vom 5. 2. 1988 — BStBl II S. 737 und vom 2. 9. 1988 — BStBl 1989 II S. 160). Trivialprogramme sind abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter. Computerprogramme, deren Anschaffungskosten nicht mehr als 800 DM betragen, sind stets als Trivialprogramme zu behandeln.“

c) Die Absätze 2 und 3 werden durch folgende Absätze 2 bis 5 und Zwischenüberschriften ersetzt:

Entgeltlicher Erwerb

(2) ¹Für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist ein Aktivposten nur anzusetzen, wenn sie entgeltlich erworben (§ 5 Abs. 2 EStG) oder in das Betriebsvermögen eingelegt (vgl. Abschnitt 13) wurden. ²Ein immaterielles Wirtschaftsgut ist entgeltlich erworben worden, wenn es durch einen Hoheitsakt oder ein Rechtsgeschäft gegen Hingabe einer bestimmten Gegenleistung übergegangen oder eingeräumt worden ist. ³Es 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. ⁴Ein 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. ⁵Pensionszusagen nach dem BetrAVG können nicht aktiviert werden (BFH-Urteil vom 14. 12. 1988 — BStBl 1989 II S. 323). ⁶Zur Frage der Aktivierung von Umbauten oder Einbauten des Mieters siehe BFH-Urteil vom 26. 2. 1975 (BStBl II S. 443) sowie das BMF-Schreiben vom 15. 1. 1976 (BStBl I S. 66) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder. ⁷Zur ertragsteuerlichen Behandlung von zum Anlagevermögen gehörenden Nutzungsrechten, die durch Baumaßnahmen des Nutzungsberechtigten entstanden sind, siehe BMF-Schreiben vom 3. 5. 1985 (BStBl I S. 188) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder.

Kein entgeltlicher Erwerb

(3) ¹Ein entgeltlicher Erwerb liegt nicht vor, wenn die Aufwendungen nicht Entgelt für den Erwerb eines Wirtschaftsguts von einem Dritten, sondern nur Arbeitsaufwand oder sonstiger Aufwand, z. B. Honorar für Dienstleistungen, für einen im Betrieb selbst geschaffenen Wert oder Vorteil sind (vgl. BFH-Urteil vom 26. 2. 1975 — BStBl II S. 443). ²Als nicht entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter kommen danach in der Regel selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter, z. B. Patente, in Betracht (BFH-Urteil vom 8. 11. 1979 — BStBl 1980 II S. 146). ³Aufwendungen, die lediglich einen Beitrag zu den Kosten einer vom Steuerpflichtigen mitbenutzten Einrichtung bilden, z. B. Beiträge zum Ausbau einer öffentlichen Straße oder zum Bau einer städtischen Kläranlage, gehören zu den nicht aktivierungsfähigen Aufwendungen für einen selbstgeschaffenen Nutzungsvorteil (BFH-Urteile vom 26. 2. 1980 — BStBl II S. 687 und vom 25. 8. 1982 — BStBl 1983 II S. 38).

Kein Aktivierungsverbot

(4) ¹Das 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. ²In diesem Fall hat der Erwerber dieses immaterielle Wirtschaftsgut mit dem Betrag zu aktivieren, mit dem es beim Rechtsvorgänger aktiviert war (§ 7 Abs. 1 EStDV). ³Zur verdeckten Einlage eines Geschäfts- oder Firmenwerts, der bei Veräußerung eines Einzelunternehmens an eine GmbH unentgeltlich übergeht, vgl. BFH-Urteil vom 24. 3. 1987 (BStBl II S. 705). ⁴Das Aktivierungsverbot findet auch dann keine Anwendung, wenn ein immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens eingelegt wird. ⁵Legt ein Steuerpflichtiger ein immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens, z. B. ein Patent, in seinen Betrieb ein, so ist es nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung oder, wenn der Steuerpflichtige es erst innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt hat, höchstens mit den um die AfA geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren. ⁶Zum Übergang von immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens im Wege einer verdeckten Gewinnausschüttung aus einem Betriebsvermögen in ein anderes gewerbli-

ches Betriebsvermögen siehe BFH-Urteil vom 20. 8. 1986 (BStBl 1987 II S. 455). ¹Ein 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 § 7 Abs. 2 EStDV mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

(5) Die Absätze 1 bis 4 gelten bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG sinngemäß (vgl. § 141 Abs. 1 Satz 2 AO).

30. Abschnitt 31 b wird wie folgt geändert:

- a) Vor Absatz 1 wird die Zwischenüberschrift „Transitorische Posten“ eingefügt.
- b) Absatz 1 wird wie folgt geändert:
 - aa) In Satz 1 wird das Zitat „§ 5 Abs. 4 Satz 1 EStG“ durch das Zitat „§ 5 Abs. 5 Satz 1 EStG“ ersetzt.
 - bb) Die Sätze 5 bis 9 werden gestrichen.
- c) Die Absätze 2 und 3 werden durch folgende Absätze 2 bis 4 ersetzt:

Bestimmte Zeit nach dem Abschlußstichtag

(2) ¹Die Bildung eines Rechnungsabgrenzungspostens ist nur insoweit zulässig, als die vor dem Abschlußstichtag angefallenen Ausgaben oder Einnahmen Aufwand oder Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlußstichtag darstellen. ²Dies bedeutet, daß der Vorleistung des einen Vertragsteils eine zeitbezogene Gegenleistung des Vertragspartners gegenüberstehen (BFH-Urteile vom 11. 7. 1973 — BStBl II S. 840 und vom 4. 3. 1976 — BStBl 1977 II S. 380) und der Zeitraum, auf den sich die Vorleistung des einen Vertragsteils bezieht, bestimmt sein muß (BFH-Urteil vom 7. 3. 1973 — BStBl II S. 565). ³Eine „bestimmte Zeit“ liegt nur vor, wenn die Zeit, der die abzugrenzenden Ausgaben und Einnahmen zuzurechnen sind, festliegt und nicht nur geschätzt wird (BFH-Beschluß vom 3. 11. 1982 — BStBl 1983 II S. 132 und BFH-Urteil vom 3. 5. 1983 — BStBl II S. 572). ⁴Die abzugrenzenden Ausgaben und Einnahmen müssen deshalb schon ihrer Art nach unmittelbar zeitbezogen sein, also nur für einen bestimmten nach dem Kalenderjahr bemessenen Zeitraum bezahlt oder vereinnahmt werden, z. B. monatliche, vierteljährliche, halbjährliche Mietvorauszahlungen oder Zahlung der Miete im voraus für einen Messestand für eine zeitlich feststehende Messe, bei Übernahme von Erschließungskosten und Kanalanschlußgebühren durch den Erbbauberechtigten (BFH-Urteil vom 17. 4. 1985 — BStBl II S. 617) und bei Abfindungen nach dem Mühlenstrukturgesetz vom 22. 12. 1971 (BGBl. I S. 2098; BFH-Urteil vom 22. 7. 1982 — BStBl II S. 655); vgl. auch das zur Anwendung des BFH-Urteils vom 24. 3. 1982 (BStBl II S. 643) ergangene BMF-Schreiben vom 12. 10. 1982 (BStBl I S. 810) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder. ⁵Zur bilanzsteuerrechtlichen Beurteilung eines Immobilien-Leasingvertrags mit degressiven Leasingraten beim Leasingnehmer siehe BFH-Urteil vom 12. 8. 1982 (BStBl II S. 696) und zur Frage der Abgrenzung von Ausgaben im Zusammenhang mit der Aufnahme von Darlehen vgl. Abschnitt 37 Abs. 3.

(3) ¹Antizipative 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. ²Soweit sich aus den ihnen zugrundeliegenden Geschäftsvorfällen bereits Forderungen oder Verbindlichkeiten ergeben haben, sind sie als solche zu bilanzieren.

(4) Die Absätze 1 bis 3 gelten sinngemäß bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG (BFH-Urteil vom 20. 11. 1980 — BStBl 1981 II S. 398; § 141 Abs. 1 Satz 2 AO).

31. Abschnitt 31 c wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 1 Satz 1 werden die Worte „steuerliche Sondervorschriften, z. B. § 5 Abs. 3 und 5,“ durch die Worte „steuerliche Sondervorschriften, z. B. § 5 Abs. 3, 4 und 6,“ ersetzt.
- b) Absatz 3 wird wie folgt geändert:
 - aa) In Satz 5 wird das Klammerzitat „(BFH-Urteile vom 20. 3. 1980 — BStBl II S. 297 und vom 19. 5. 1983 — BStBl II S. 670)“ durch das Klammerzitat „(BFH-Urteile vom 20. 3. 1980 — BStBl II S. 297, vom 19. 5. 1983 — BStBl II S. 670 und vom 25. 8. 1989 — BStBl II S. 893)“ ersetzt.
 - bb) Folgender Satz wird angefügt:
„Wegen Leistungen auf Grund sog. Verdienstsicherungsklauseln vgl. Absatz 11.“
- c) Absatz 4 wird wie folgt geändert:
 - aa) Nach Satz 2 wird folgender Satz eingefügt:

„Die Erfüllung der Verpflichtung darf nicht nur an Vergangenes anknüpfen, sondern muß auch Vergangenes abgelten (vgl. BFH-Urteile vom 19. 5. 1987 — BStBl II S. 848 und vom 25. 8. 1989 — BStBl II S. 893).“

bb) Der bisherige Satz 5 wird durch folgende Sätze ersetzt:

„Die Verpflichtung, betriebsangehörigen Arbeitnehmern Jubiläumsgewährungen zu gewähren, ist als Verpflichtung, deren Voraussetzungen kontinuierlich im Zeitablauf geschaffen werden, grundsätzlich hinsichtlich des am jeweiligen Bilanzstichtag „verdienten Teils“ der Ansprüche der Arbeitnehmer wirtschaftlich verursacht (vgl. BFH-Urteil vom 5. 2. 1987 — BStBl II S. 845). Entsprechendes gilt für Verpflichtungen aus einer Gratifikation an Arbeitnehmer (BFH-Urteil vom 7. 7. 1983 — BStBl II S. 753) sowie für Verpflichtungen zur Zahlung von Urlaubsgeld, z. B. Arbeitslohn, Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung und zusätzliches Urlaubsgeld und von Weihnachtsgeld (Weihnachtsgewährungen) (BFH-Urteil vom 26. 6. 1980 — BStBl II S. 506). Wegen der besonderen steuerrechtlichen Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung für Jubiläumsgewährungen siehe § 5 Abs. 4 und § 52 Abs. 6 EStG.“

d) Absatz 10 wird wie folgt gefaßt:

(10) ¹Ein Erfüllungsrückstand liegt insbesondere vor, wenn der Schuldner einer Verpflichtung nicht nachgekommen ist, die er im abgelaufenen Wirtschaftsjahr hätte erfüllen müssen (BFH-Urteil vom 24. 8. 1983 — BStBl 1984 II S. 273). ²Der für die Erfüllung gebotene Zeitpunkt bestimmt sich danach, ob die Verpflichtung wirtschaftlich verursacht ist. ³Hierfür ist Voraussetzung, daß sich die Notwendigkeit zur Leistung konkretisiert hat. ⁴Erfüllungsrückstände des Vermieters liegen daher 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. ⁵Wegen des Tatbestandes der wirtschaftlichen Verursachung im übrigen siehe Absatz 4.

e) Absatz 11 Nr. 3 wird wie folgt geändert:

aa) Am Ende des Satzes 2 wird der Klammerzusatz „(vgl. BFH-Urteil vom 16. 12. 1987 — BStBl 1988 II S. 338)“ eingefügt.

bb) Nach Satz 2 wird folgender Satz eingefügt:

„Gleiches gilt für künftige Verpflichtungen zur Lohnfortzahlung im Fall der Arbeitsunfähigkeit wegen Krankheit (vgl. BFH-Urteil vom 7. 6. 1988 — BStBl II S. 886).“

f) In Absatz 14 werden nach Satz 2 folgende Sätze eingefügt:

„Wird am Bilanzstichtag über den Wegfall einer Verpflichtung verhandelt, so rechtfertigt dies die Auflösung einer gebildeten Rückstellung grundsätzlich nicht (vgl. BFH-Urteil vom 17. 11. 1987 — BStBl 1988 II S. 430). Dagegen ist eine Rückstellung aufzulösen, wenn trotz weiterbestehender rechtlicher Verpflichtung die Verbindlichkeit keine wirtschaftliche Belastung mehr darstellt (vgl. BFH-Urteil vom 22. 11. 1988 — BStBl 1989 II S. 359). Eine Rückstellung ist erfolgsneutral aufzulösen, wenn der Wegfall der Voraussetzungen für ihre Bildung und Beibehaltung auf Umständen beruht, die als Einlage im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG zu beurteilen sind (vgl. BFH-Urteil vom 12. 4. 1989 — BStBl II S. 612).“

32. Dem Abschnitt 32 Abs. 3 wird folgender Satz angefügt:

„Zum Begriff des Rohstoffs und seiner Zuordnung zum Umlauf- oder Anlagevermögen siehe BFH-Urteil vom 2. 12. 1987 (BStBl 1988 II S. 502).“

33. Abschnitt 32 a wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 werden nach Satz 2 folgende Sätze eingefügt:

„Zu den Anschaffungskosten beim Erwerb eines Grundstücks im Zwangsversteigerungsverfahren gehören neben Zuschlagsgebot und Kosten auch die nicht ausgebotenen nachrangigen Grundpfandrechte des Ersteigerers, deren Wert durch den Verkehrswert des ersteigerten Grundstücks gedeckt wird (BFH-Urteil vom 11. 11. 1987 — BStBl 1988 II S. 424). Ein vom Agenten aus dessen Provision gewährter Preisnachlaß mindert ebenso wie ein vom Verkäufer gewährter Rabatt die Anschaffungskosten (BFH-Urteil vom 22. 4. 1988 — BStBl II S. 901).“

b) In Absatz 2 wird Satz 1 durch folgende Sätze ersetzt:

„Zu den Anschaffungskosten gehört auch der Wert übernommener Verbindlichkeiten (BFH-Urteile vom 31. 5. 1972 — BStBl II S. 696 und vom 2. 10. 1984 — BStBl 1985 II S. 320). Der Wert einer übernommenen Rentenverpflichtung ist der Barwert der Rente, der grundsätzlich nach den §§ 12 ff. des Bewertungsgesetzes zu ermitteln ist (BFH-Urteil vom 31. 1. 1980 — BStBl II S. 491); er kann auch nach versicherungsmathematischen Grundsätzen berechnet werden.“

34. Abschnitt 33 a wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

aa) Vor Satz 1 werden folgende Sätze eingefügt:

„Bei Aufwendungen, die im Zusammenhang mit einem Grundstück stehen, ist zwischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und sofort abziehbarem Aufwand zu unterscheiden. Zum nicht betriebsbedingten sofort abziehbaren Aufwand vgl. Abschnitt 157. Anschaffungs- oder Herstellungskosten können im Einzelfall dem Gebäude, dem Grund und Boden oder einem sonstigen Wirtschaftsgut zuzuordnen sein.“

bb) Am Ende der Nummer 9 werden der Punkt durch ein Komma ersetzt und folgende Nummer 10 angefügt:

„10. Aufwendungen für die Beseitigung von Baumängeln, die bereits bei der Herstellung des Gebäudes aufgetreten sind, und in diesem Zusammenhang anfallende Prozeßkosten (BFH-Urteile vom 24. 3. 1987 — BStBl II S. 694 und vom 1. 12. 1987 — BStBl 1988 II S. 431).“

b) In Absatz 2 werden am Ende der Nummer 10 der Punkt durch ein Komma ersetzt und folgende Nummer 11 angefügt:

„11. abgehängte, mit einer Beleuchtungsanlage versehene Kassettendecken von Büroräumen (BFH-Urteil vom 8. 10. 1987 — BStBl 1988 II S. 440).“

c) In Absatz 4 wird in Nummer 3 der Halbsatz nach dem Strichpunkt durch den folgenden Halbsatz ersetzt: „dagegen ist ein wegen betriebsbedingter erhöhter Abwasserzuführung geleisteter Kanalbaubeitrag sofort abziehbare Betriebsausgabe (BFH-Urteil vom 25. 8. 1982 — BStBl 1983 II S. 38).“

d) Absatz 6 wird wie folgt gefaßt:

(6) ¹Zu Herstellungskosten für bestimmte Baumaßnahmen und für Energiesparmaßnahmen sowie Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwand im Sinne von § 82 a EStDV siehe Abschnitte 158 bis 160.

35. Abschnitt 34 wird wie folgt gefaßt:

34. Zuschüsse für Anlagegüter

(1) ¹Inwieweit ein Zuschuß vorliegt, richtet sich nach der Beurteilung im Einzelfall. ²In der Regel wird kein Zuschuß vorliegen, wenn ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Leistung des Zuschußempfängers feststellbar ist. ³Zuschüsse liegen z. B. nicht vor, wenn sich ein Mieter mit Geld- oder Bauleistungen an den Herstellungskosten eines zum Anlagevermögen gehörenden Gebäudes beteiligt; in diesem Fall sind die Leistungen des Mieters zusätzliches Nutzungsentgelt für die Gebrauchsüberlassung des Grundstücks (vgl. BFH-Urteil vom 28. 10. 1980 — BStBl 1981 II S. 161). ⁴Auch Leistungen aus einer Betriebsunterbrechungsversicherung sind keine Zuschüsse, und zwar selbst dann nicht, wenn der Versicherer zwecks Begrenzung des Unterbrechungsschadens Kosten für die Anschaffung oder Herstellung eines bestimmten Wirtschaftsguts übernimmt (BFH-Urteil vom 29. 4. 1982 — BStBl II S. 591); in diesen Fällen kann jedoch eine Behandlung nach den Grundsätzen des Abschnitts 35 in Betracht kommen (BFH-Urteil vom 9. 12. 1982 — BStBl 1983 II S. 371).

(2) ¹Wegen der steuerlichen Behandlung von verlorenen Zuschüssen, die von Mineralölgesellschaften an Tankstelleninhaber gegeben werden, wird auf das BFH-Urteil vom 16. 5. 1957 (BStBl III S. 342) hingewiesen. ²Wegen der Behandlung von Mieterzuschüssen und öffentlichen Zuschüssen unter einer Auflage wird auf Abschnitt 163 Abs. 2 und 3 hingewiesen.

(3) ¹Werden Anlagegüter mit Zuschüssen aus öffentlichen oder privaten Mitteln angeschafft oder hergestellt, so hat der Steuerpflichtige grundsätzlich ein Wahrecht (BFH-Urteil vom 4. 11. 1965 — BStBl 1966 III S. 167). ²Er kann die Zuschüsse als Betriebseinnahmen ansetzen; in diesem Fall werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der betreffenden Wirtschaftsgüter durch die Zuschüsse nicht berührt. ³Er kann die Zuschüsse aber auch erfolgsneutral behandeln; in diesem Fall dürfen die Anlagegüter, für die die Zuschüsse gewährt worden sind, nur mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden, die der Steuerpflichtige selbst, also ohne Berücksichtigung der Zuschüsse aufgewendet hat. ⁴Voraussetzung für die erfolgsneutrale Behandlung der Zuschüsse ist, daß in der handelsrechtlichen Jahresbilanz entsprechend verfahren wird. ⁵Soweit 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

(4) ¹Werden Zuschüsse, die erfolgsneutral behandelt werden, erst nach der Anschaffung oder Herstellung von Anlagegütern gewährt, so sind sie nachträglich von den gebuchten Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen. ²Ebenso 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. ³Zur AfA siehe Abschnitt 43 Abs. 3.

Im voraus gewährte Zuschüsse

(5) ¹Werden 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, so 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. ²Für die Bildung der Rücklage ist Voraussetzung, daß in der handelsrechtlichen Jahresbilanz ein entsprechender Passivposten in mindestens gleicher Höhe ausgewiesen wird.

(6) Investitionszulagen mindern nicht die steuerlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 5 Abs. 2 InvZuIG, § 19 Abs. 9 BerlinFG).

36. Abschnitt 35 wird wie folgt geändert:

a) Die Überschrift wird wie folgt gefaßt:

„Übertragung stiller Reserven bei Ersatzbeschaffung“.

b) Vor Absatz 1 wird die Zwischenüberschrift „Allgemeines“ eingefügt.

c) Die Absätze 1 bis 6 werden wie folgt gefaßt:

(1) ¹Die Gewinnverwirklichung durch Aufdeckung stiller Reserven kann nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (Urteil vom 3. 5. 1944 — RStB I S. 619) und des Bundesfinanzhofs (vgl. z. B. Urteile vom 17. 10. 1961 — BStB I III S. 566, vom 24. 5. 1973 — BStB II S. 582, vom 8. 10. 1975 — BStB I 1976 II S. 186 und vom 29. 4. 1982 — BStB II S. 568) in bestimmten Fällen der Ersatzbeschaffung vermieden werden. ²Voraussetzung 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 und
2. innerhalb einer bestimmten Frist ein Ersatzwirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt wird.

³Eine Gewinnverwirklichung kann nicht durch Ersatzbeschaffung vermieden werden, wenn ein Wirtschaftsgut durch Entnahme aus dem Betriebsvermögen ausscheidet (BFH-Urteil vom 24. 5. 1973 — BStB II S. 582). ⁴Wegen der Regelung bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3, § 13 a EStG oder in Schätzungsfällen vgl. die Absätze 8 und 9.

Höhere Gewalt — behördlicher Eingriff

(2) ¹Höhere Gewalt liegt vor, wenn das Wirtschaftsgut infolge von Elementarereignissen wie z. B. Brand, Sturm oder Überschwemmung sowie durch Diebstahl ausscheidet. ²Gleiches gilt, wenn ein Gebäude wegen erheblicher, kurze Zeit nach der Fertigstellung auftretender Baumängel abgerissen werden muß (BFH-Urteil vom 18. 9. 1987 — BStB I 1988 II S. 330). ³Dagegen tritt eine Gewinnrealisierung ein, wenn ein Wirtschaftsgut infolge eines Material- oder Konstruktionsfehlers oder eines Bedienungsfehlers aus dem Betriebsvermögen ausscheidet und der Steuerpflichtige eine Entschädigung aus einer Versicherung erhält (BFH-Urteil vom 15. 5. 1975 — BStB II S. 692). ⁴Fälle eines behördlichen Eingriffs sind z. B. Maßnahmen zur Enteignung oder Inanspruchnahme für Verteidigungszwecke. ⁵Die Veräußerung eines Wirtschaftsguts infolge einer wirtschaftlichen Zwangslage steht einem behördlichen Eingriff auch dann nicht gleich, wenn die Unterlassung der Veräußerung unter Berücksichtigung aller Umstände eine wirtschaftliche Fehlmaßnahme gewesen wäre (BFH-Urteil vom 20. 8. 1964 — BStB III S. 504). ⁶Die Geltendmachung eines vereinbarten Wiederkaufrechts durch eine Behörde ist keine Entziehung durch einen behördlichen Eingriff (BFH-Urteil vom 21. 2. 1978 — BStB II S. 428). ⁷Bei Tausch von Grundstücken oder Veräußerung eines Grundstücks und Erwerb eines Ersatzgrundstücks rechtfertigt eingewisses öffentliches Interesse an den Maßnahmen allein nicht die Vermeidung der Gewinnrealisierung (BFH-Urteil vom 29. 3. 1979 — BStB II S. 412). ⁸Beim Tausch von Grundstücksflächen im Umlegungs- oder Flurbereinigungsverfahren besteht zwischen den eingebrachten und den im Zuteilungswege erhaltenen Grundstücken Identität mit der Folge, daß keine Gewinnrealisierung eintritt, soweit die Grundstücke wertgleich sind (BFH-Urteil vom 13. 3. 1986 — BStB II S. 711).

Entschädigung

(3) ¹Eine Entschädigung im Sinne des Absatzes 1 liegt nur vor, wenn sie für das aus dem Betriebsvermögen ausgeschiedene Wirtschaftsgut als solches und nicht für Schäden gezahlt worden ist, die die Folge des Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen sind, z. B. Aufräumungskosten, entgehender Gewinn oder Umzugskosten. ²Dagegen sind Leistungen einer Betriebsunterbrechungsversicherung, soweit diese Mehrkosten für die beschleunigte Wiederbeschaffung eines durch Brand zerstörten Wirtschaftsguts übernimmt, Entschädigungen nach Satz 1 (BFH-Urteil vom 9. 12. 1982 — BStBl 1983 II S. 371). ³Die Vermeidung der Gewinnrealisierung wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß die Entschädigung für das ausgeschiedene Wirtschaftsgut in einem Sachwert besteht, der Privatvermögen wird (vgl. BFH-Urteil vom 19. 12. 1972 — BStBl 1973 II S. 297).

Ersatzwirtschaftsgut

(4) ¹Ein Ersatzwirtschaftsgut ist anzunehmen, wenn das angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgut wirtschaftlich dieselbe oder eine entsprechende Aufgabe erfüllt wie das ausgeschiedene. ²Dagegen ist die Einlage eines Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen keine Ersatzbeschaffung (BFH-Urteil vom 11. 12. 1984 — BStBl 1985 II S. 250).

Übertragung aufgedeckter stiller Reserven

(5) ¹Aufgedeckte stille Reserven können bei buchführenden Land- und Forstwirten, Gewerbetreibenden und selbständig Tätigen, deren Gewinn durch Vermögensvergleich ermittelt wird, auf das Ersatzwirtschaftsgut durch Abzug von dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten übertragen werden. ²Das Ersatzwirtschaftsgut ist zu diesem Zweck in der Bilanz des Wirtschaftsjahrs, in dem das Ersatzwirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt worden ist, mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich des Betrags anzusetzen, um den die Entschädigung den Buchwert des ausgeschiedenen Wirtschaftsguts übersteigt. ³Wegen des Begriffs Buchwert vgl. Abschnitt 41 a Abs. 9. ⁴Das gilt auch dann, wenn die Entschädigung höher ist als der Teilwert des ausgeschiedenen Wirtschaftsguts (BFH-Urteil vom 9. 12. 1982 — BStBl 1983 II S. 371). ⁵Voraussetzung für die Übertragung ist, daß in dem handelsrechtlichen Jahresabschluß des Steuerpflichtigen entsprechend verfahren wird; soweit in einem folgenden Wirtschaftsjahr bei einem Wirtschaftsgut in dem handelsrechtlichen Jahresabschluß der Abzug nach Satz 2 durch eine Zuschreibung rückgängig gemacht wird, erhöht der Betrag der Zuschreibung den Buchwert des Wirtschaftsguts. ⁶Bei einem ausgeschiedenen Betriebsgrundstück mit aufstehendem Gebäude können die in dem Bilanzansatz für den Grund und Boden und die in dem Bilanzansatz für das Gebäude enthaltenen stillen Reserven jeweils auf neu angeschafften Grund und Boden oder auf ein neu angeschafftes oder hergestelltes Gebäude übertragen werden. ⁷Soweit 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. ⁸Entsprechendes gilt für die bei dem Gebäude aufgedeckten stillen Reserven. ⁹Zur AfA vgl. Abschnitt 43 Abs. 3. ¹⁰Eine Teilwertabschreibung auf das Ersatzwirtschaftsgut ist nur möglich, wenn der nach Übertragung der stillen Reserven verbleibende Betrag höher ist als der Teilwert (BFH-Urteil vom 5. 2. 1981 — BStBl II S. 432). ¹¹Wegen Übertragung der in einem Wirtschaftsgut vorhandenen stillen Reserven auf ein Ersatzwirtschaftsgut, das bereits vor dem behördlichen Eingriff angeschafft worden ist, wird auf das BFH-Urteil vom 22. 9. 1959 (BStBl 1961 III S. 1) hingewiesen. ¹²Scheidet ein Wirtschaftsgut gegen Barzahlung und gegen Erhalt eines Ersatzwirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen aus oder wird die für das Ausscheiden eines Wirtschaftsguts erhaltene Entschädigung nicht in voller Höhe zur Beschaffung eines Ersatzwirtschaftsguts verwendet, so dürfen die aufgedeckten stillen Reserven nur anteilig auf das Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden (BFH-Urteil vom 3. 9. 1957 — BStBl III S. 386).

Beispiel:

Letzter Buchwert des ausgeschiedenen Wirtschaftsguts	30 000 DM
Entschädigung oder Gegenleistung für das ausgeschiedene Wirtschaftsgut (Wert des Ersatzwirtschaftsguts zuzüglich der erhaltenen Barzahlung)	50 000 DM
Aufgedeckte stille Reserven	20 000 DM
Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsguts	40 000 DM
Zu übertragende stille Reserven anteilig $\frac{20\,000 \times 40\,000}{50\,000} =$	16 000 DM
Das Ersatzwirtschaftsgut wird angesetzt mit $(40\,000 \text{ DM} - 16\,000 \text{ DM} =)$	24 000 DM
Steuerpflichtiger Gewinn in Höhe der nicht übertragbaren stillen Reserven $(20\,000 \text{ DM} - 16\,000 \text{ DM} =)$	4 000 DM

Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung

(6) ¹Soweit buchführende Land- und Forstwirte, Gewerbetreibende und selbständig Tätige, die den Gewinn durch Vermögensvergleich ermitteln, am Schluß des Wirtschaftsjahrs, in dem ein Wirtschaftsgut aus den in Absatz 1 bezeichneten Gründen aus ihrem Betriebsvermögen ausgeschieden ist, noch keinen Ersatz beschafft haben, können diese Steuerpflichtigen in ihrer Steuerbilanz eine gesondert auszuweisende steuerfreie Rücklage für Ersatzbeschaffung bilden, wenn sie zu diesem Zeitpunkt eine Ersatzbeschaffung ernstlich geplant haben. ²Ist eine Ersatzbeschaffung nicht ernstlich geplant und nicht zu erwarten, so ist der Gewinn, der infolge der Aufdeckung der im ausgeschiedenen Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven entstanden ist, in dem Wirtschaftsjahr, in dem das Wirtschaftsgut ausgeschieden ist, voll zu versteuern. ³Die Rücklage kann in Höhe des Unterschieds zwischen dem Buchwert des ausgeschiedenen Wirtschaftsguts und der Entschädigung oder dem Entschädigungsanspruch gebildet werden. ⁴Die Bildung der Rücklage in der Steuerbilanz setzt einen entsprechenden Passivposten in dem handelsrechtlichen Jahresabschluß in mindestens gleicher Höhe voraus. ⁵Die Rücklage kann für das Wirtschaftsjahr nach Satz 1 nur durch Bilanzänderung oder aus Anlaß von Berichtigungsveranlagungen nachgeholt werden. ⁶Die Nachholung der Rücklage für Ersatzbeschaffung in einem späteren Wirtschaftsjahr ist nicht zulässig.

d) Nach Absatz 6 werden folgende Zwischenüberschrift und folgender neuer Absatz 7 eingefügt

Auflösung der Rücklage

(7) ¹Eine nach Absatz 6 gebildete Rücklage für Ersatzbeschaffung, die auf Grund des Ausscheidens eines beweglichen Wirtschaftsguts gebildet wurde, ist am Schluß des ersten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahrs gewinnerhöhend aufzulösen, wenn bis dahin ein Ersatzwirtschaftsgut weder angeschafft oder hergestellt noch bestellt worden ist. ²Die Frist von einem Jahr verdoppelt sich bei einer Rücklage für Ersatzbeschaffung, die auf Grund des Ausscheidens eines Grundstücks oder Gebäudes gebildet wurde. ³Die 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 (BFH-Urteil vom 4. 9. 1956 — BStBl III S. 332). ⁴Im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung ist die Rücklage durch Übertragung auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsguts aufzulösen. ⁵Das Ersatzwirtschaftsgut ist zu diesem Zweck in der Bilanz mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich des Betrags der aufgelösten Rücklage für Ersatzbeschaffung anzusetzen. ⁶Absatz 5 Sätze 5, 9, 10 und 12 gilt entsprechend. ⁷Wegen der Besteuerung eines Gewinns aus der Auflösung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung anläßlich der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs vgl. Abschnitt 139 Abs. 10.

e) Die bisherigen Absätze 7 bis 10 werden Absätze 8 bis 11.

f) Vor dem neuen Absatz 8 wird die Zwischenüberschrift „Rücklagen bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG“ eingefügt.

g) Der neue Absatz 8 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 werden die Worte „in Absatz 2“ durch die Worte „in Absatz 1“ ersetzt.

bb) Satz 7 wird wie folgt gefaßt:

„Absatz 5 Satz 12 und Absatz 7 Satz 3 gelten entsprechend.“

h) Vor dem neuen Absatz 9 wird die Zwischenüberschrift „Rücklage bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen und bei Gewinnschätzung“ eingefügt.

i) Im neuen Absatz 9 wird jeweils das Zitat „Absatz 7“ durch das Zitat „Absatz 8“ ersetzt.

j) Vor dem neuen Absatz 10 wird die Zwischenüberschrift „Beschädigung“ eingefügt.

k) Der neue Absatz 10 wird wie folgt gefaßt:

(10) ¹Erhält 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 die Reparatur des Wirtschaftsguts erst in einem späteren Wirtschaftsjahr erfolgt. ²Die Rücklage ist im Zeitpunkt der Reparatur in voller Höhe aufzulösen. ³Ist die Reparatur am Ende des zweiten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahrs noch nicht erfolgt, so ist die Rücklage zu diesem Zeitpunkt aufzulösen. ⁴Absatz 6 Satz 4 und Absatz 7 Satz 3 gelten entsprechend.

Beispiel:

Beschädigung des Wirtschaftsguts im Jahr 1, Versicherungsleistung auf Grund der Beschädigung im Jahr 1 1 000 DM; Schadensbeseitigung im Jahr 2, Reparaturaufwand 800 DM.

Rücklage für Ersatzbeschaffung im Jahr 1 (Entschädigung 1 000 DM)	1 000 DM
Reparaturaufwand im Jahr 2	800 DM
Erfolgswirksame Rücklagenauflösung im Jahr 2 in voller Höhe	1 000 DM
Steuerpflichtiger Gewinn	200 DM

37. Abschnitt 36 wird wie folgt geändert

- a) Vor Absatz 1 wird die Zwischenüberschrift „Niedrigerer Teilwert“ eingefügt.
- b) Vor Absatz 3 wird die Zwischenüberschrift „Einzelbewertung“ eingefügt.
- c) Absatz 3 wird wie folgt gefaßt

(3) ¹Die Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens sind grundsätzlich einzeln zu bewerten. ²Enthält das Vorratsvermögen am Bilanzstichtag Wirtschaftsgüter, die im Verkehr nach Maßzahl 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. ³In 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 (OFH-Gutachten vom 3. 6. 1949 — MinBIFin 1949/50 S. 333).

- d) Vor Absatz 4 wird die Zwischenüberschrift „Gruppenbewertung“ eingefügt.
- e) Absatz 4 wird wie folgt gefaßt

(4) ¹Zur Erleichterung der Inventur und der Bewertung können gleichartige Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens jeweils zu einer Gruppe zusammengefaßt und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden (vgl. § 240 Abs. 4 und § 256 Satz 2 HGB). ²Die Gruppenbildung und Gruppenbewertung darf nicht gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstoßen. ³Gleichartige Wirtschaftsgüter brauchen für die Zusammenfassung zu einer Gruppe nicht gleichwertig zu sein. ⁴Es muß jedoch für sie ein Durchschnittswert bekannt sein. ⁵Das ist der Fall, wenn bei der Bewertung der gleichartigen Wirtschaftsgüter ein ohne weiteres feststellbarer, nach den Erfahrungen der betreffenden Branche sachgemäßer Durchschnittswert verwendet wird. ⁶Macht 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. ⁷Zur Bewertung nach unterstelltem Verbrauchsverfahren wird auf Abschnitt 36 a hingewiesen.

- f) Vor Absatz 5 wird die Zwischenüberschrift „Festwert“ eingefügt.
- g) In Absatz 5 wird in Satz 2 das Zitat „Abschnitt 31 Abs. 5 Sätze 4 bis 7“ durch das Zitat „Abschnitt 31 Abs. 4 Sätze 2 bis 5“ ersetzt.
- h) Absatz 6 wird gestrichen.

38. Nach Abschnitt 36 wird folgender Abschnitt 36 a eingefügt:

36 a. Bewertung nach unterstellten Verbrauchs- und Veräußerungsfolgen

Allgemeines

(1) ¹Nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 a EStG kann für den Wertansatz gleichartiger Wirtschaftsgüter (Absatz 3) des Vorratsvermögens unterstellt werden, daß die zuletzt angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zuerst verbraucht oder veräußert worden sind (Lifo-Methode), wenn

1. der Steuerpflichtige den Gewinn nach § 5 EStG ermittelt,
2. die Verbrauchs- oder Veräußerungsfolge auch für den Wertansatz in der Handelsbilanz unterstellt wird (vgl. § 256 HGB),
3. dies den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht (Absatz 2) und
4. kein Bewertungsabschlag nach § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe m EStG (§ 80 EStDV) vorgenommen wird.

²Andere Bewertungsverfahren mit unterstellter Verbrauchs- oder Veräußerungsfolge sind nicht zulässig (vgl. OFH-Gutachten vom 3. 6. 1949 — MinBIFin 1949/50 S. 333). ³Zur Bewertung mit dem gewogenen Durchschnitt wird auf Abschnitt 36 Abs. 3 und 4 hingewiesen.

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

(2) ¹Die Lifo-Methode muß den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entsprechen. ²Das 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. ³Die Lifo-Methode muß nicht auf das gesamte Vorratsvermögen angewandt werden. ⁴Sie 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) ¹Für die Anwendung der Lifo-Methode können gleichartige Wirtschaftsgüter zu Gruppen zusammengefaßt werden. ²Zur Beurteilung der Gleichartigkeit sind die kaufmännischen Gepflogenheiten, insbesondere die marktübliche Einteilung in Produktklassen unter Beachtung der Unternehmensstruktur, und die allgemeine Verkehrsanschauung heranzuziehen. ³Wirtschaftsgüter mit erheblichen Qualitätsunterschieden sind nicht gleichartig. ⁴Erhebliche Preisunterschiede sind Anzeichen für Qualitätsunterschiede.

Methoden der Lifo-Bewertung

(4) ¹Die Bewertung nach der Lifo-Methode kann sowohl durch permanente Lifo als auch durch Perioden-Lifo erfolgen. ²Die permanente Lifo setzt eine laufende mengen- und wertmäßige Erfassung aller Zu- und Abgänge voraus. ³Bei der Perioden-Lifo wird der Bestand lediglich zum Ende des Wirtschaftsjahrs bewertet. ⁴Dabei können Mehrbestände mit dem Anfangsbestand zu einem neuen Gesamtbestand zusammengefaßt oder als besondere Posten (Layer) ausgewiesen werden. ⁵Bei 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. ⁶Minderbestände sind beginnend beim letzten Layer zu kürzen. ⁷Layer, die nach § 74 a EStDV gebildet wurden, können zur Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 2 a EStG fortgeführt werden.

Wechsel der Bewertungsmethoden

(5) ¹Von der Lifo-Methode kann in den folgenden Wirtschaftsjahren nur mit Zustimmung des Finanzamts abgewichen werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 a Satz 4 EStG). ²Der Wechsel der Methodenwahl bei Anwendung der Lifo-Methode (vgl. Absatz 4) bedarf nicht der Zustimmung des Finanzamts. ³Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit ist jedoch zu beachten (vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB).

Niedrigerer Teilwert

(6) ¹Das Niederstwertprinzip ist zu beachten (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). ²Dabei ist der Teilwert der zu einer Gruppe zusammengefaßten Wirtschaftsgüter mit dem Wertansatz, der sich nach Anwendung der Lifo-Methode ergibt, zu vergleichen. ³Hat der Steuerpflichtige Layer gebildet (vgl. 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) ¹Der 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). ²Danach ist der Importwarenabschlag (vgl. § 80 EStDV) des Wirtschaftsjahrs, das der erstmaligen Anwendung der Lifo-Methode vorangeht, bei der Bewertung des Ausgangswerts für die Lifo-Methode abzuziehen. ³Beim Abzug des Importwarenabschlags vom Ausgangswert ist jedoch zu berücksichtigen, daß der Importwarenabschlag in zwei Stufen von 20 v.H. auf 10 v.H. gesenkt wird (vgl. § 80 EStDV). ⁴Diese Halbierung des Importwarenabschlags ist auch bei der Berechnung des Ausgangswerts zu berücksichtigen. ⁵Entscheidet sich ein Unternehmen in dem ersten Wirtschaftsjahr, das nach dem 31. 12. 1989 endet, für die Lifo-Methode und hat es zulässigerweise einen Importwarenabschlag von mehr als 15 v.H. in Anspruch genommen, so darf es in der Schlußbilanz dieses Wirtschaftsjahrs bei der Berechnung des Ausgangswerts für die Lifo-Methode den Importwarenabschlag nur bis zur Höhe von 15 v.H. abziehen. ⁶In der Schlußbilanz des ersten Wirtschaftsjahrs, das nach dem 31. 12. 1990 endet, muß das Unternehmen den Ausgangswert um weitere 5 Prozentpunkte des Importwarenabschlags gewinnerhöhend aufstocken. ⁷Wendet das Unternehmen die Lifo-Bewertung erstmals zu diesem

oder einem späteren Bilanzstichtag an, darf der Ausgangswert lediglich um einen Importwarenabschlag bis zu einer Höhe von 10 v.H. gemindert werden.

39. Abschnitt 38 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 2 werden in Satz 1 nach den Worten „ist der Rückstellungsbetrag“ die Worte „ohne Berücksichtigung einer Abzinsung“ eingefügt.

b) Absatz 3 wird wie folgt gefaßt:

(3) Enthält eine unverzinsliche Geldleistungsverpflichtung wirtschaftlich gesehen einen Zinsanteil, ist dies bei der Rückstellungsbildung zu berücksichtigen, indem entweder die Rückstellung den geschätzten Erfüllungsbetrag der Leistung wiedergibt und der Zinsbetrag aktiv abgezinst wird oder der Rückstellungsbetrag zunächst mit dem Barwert angesetzt und dann im Zeitablauf auf den Erfüllungsbetrag erhöht wird (vgl. BFH-Urteile vom 7. 7. 1983 — BStBl II S. 753 und vom 5. 2. 1987 — BStBl II S. 845). Ein Zinsanteil ist wirtschaftlich gesehen in einer unverzinslichen Geldleistungsverpflichtung enthalten, wenn unterstellt werden kann, daß bei einer sofortigen Begleichung der Verpflichtung ein geringerer Geldaufwand erforderlich wäre als bei der zukünftigen Tilgung der Verpflichtung. Es ist nicht zu beanstanden, wenn ein Zinssatz von 5,5 v.H. zugrunde gelegt wird (vgl. BFH-Urteil vom 3. 7. 1964 — BStBl 1965 III S. 83).

c) Absatz 4 wird wie folgt geändert:

aa) Nach dem Wort „Kündigung“ wird der Klammerzusatz „(Fluktuationsabschlag)“ eingefügt.

bb) Folgender Satz wird angefügt:

„Entsprechendes gilt bei rechtsverbindlich zugesagten Jubiläumswendungen (BFH-Urteil vom 5. 2. 1987 — BStBl II S. 845).“

d) In Absatz 5 wird am Ende des Satzes 2 der Klammerzusatz „(vgl. BFH-Urteil vom 11. 2. 1988 — BStBl II S. 661)“ eingefügt.

40. Abschnitt 39 wird wie folgt gefaßt:

39. Bewertung von Entnahmen und Einlagen

Die Entnahme von Nutzungen ist nicht mit dem Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG, sondern mit den tatsächlichen Selbstkosten des Steuerpflichtigen zu bewerten (BFH-Urteil vom 24. 5. 1989 — BStBl 1990 II S. 8). Bei Einlagen sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 EStG 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. Dabei ist unerheblich, ob sich die Absetzungen während der Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts zum Privatvermögen einkommensmindernd ausgewirkt haben.

41. Abschnitt 40 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 werden das Wort „sowie“ durch ein Komma ersetzt und nach dem Klammerzitat „(BFH-Urteile vom 28. 2. 1961 — BStBl III S. 383 und 384),“ die Worte „sowie Kühlkanäle, die lose an ein Kühlgerät angeschlossen werden (BFH-Urteil vom 17. 4. 1985 — BStBl 1988 II S. 126),“ eingefügt.

bb) Folgender Satz wird angefügt:

„Zur Beurteilung von Computerprogrammen vgl. Abschnitt 31 a.“

b) In Absatz 7 werden die Zitate „§ 6 b Abs. 5 EStG“ und „Abschnitts 34 Abs. 1“ durch die Zitate „§ 6 b Abs. 6 EStG“ und „Abschnitts 34“ ersetzt.

42. Abschnitt 41 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 wird Satz 3 wie folgt gefaßt:

„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 Sätze 5 und 6 weiter anzuwenden.“

b) Vor Absatz 2 wird die Zwischenüberschrift „Rechtsverbindliche Verpflichtung“ eingefügt.

c) Vor Absatz 3 wird die Zwischenüberschrift „Schädlicher Vorbehalt“ eingefügt.

d) In Absatz 3 wird Satz 1 wie folgt gefaßt:

„Ein schädlicher Vorbehalt im Sinne des § 6 a 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.“

e) Vor Absatz 4 wird die Zwischenüberschrift „Unschädlicher Vorbehalt“ eingefügt.

f) In Absatz 4 wird Satz 1 wie folgt gefaßt:

„Ein unschädlicher Vorbehalt im Sinne des § 6 a 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.“

g) Vor Absatz 5 wird die Zwischenüberschrift „Vorbehalt (Sonderfälle)“ eingefügt.

h) Vor Absatz 7 wird die Zwischenüberschrift „Schriftform“ eingefügt.

i) Vor Absatz 8 wird die Zwischenüberschrift „Mitunternehmerschaft“ eingefügt.

j) In Absatz 9 werden in Satz 4 nach dem Wort „Dienstverhältnis“ die Worte „im steuerlichen Sinne“ eingefügt.

k) Vor Absatz 10 werden die Zwischenüberschrift „Beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften“ eingefügt und in Absatz 10 Satz 5 wie folgt gefaßt:

„Absatz 13 Sätze 1, 3 bis 6, 8, 10 und 12 bis 14 ist nicht anzuwenden.“

l) Vor Absatz 11 wird die Zwischenüberschrift „Ehegatten-Arbeitsverhältnisse“ eingefügt.

m) Absatz 12 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 2 wird vor dem Strichpunkt das Klammerzitat „(vgl. BFH-Urteil vom 25. 5. 1988 — BStBl II S. 720)“ eingefügt.

bb) In Satz 3 wird nach den Worten „Dienstantritt zugrunde zu legen“ der Klammerzusatz „(sog. Vordienstzeiten)“ eingefügt.

n) Der bisherige Absatz 13 wird neuer Absatz 15.

o) Der bisherige Absatz 14 wird neuer Absatz 13 und wie folgt gefaßt:

(13) ¹Bei der Ermittlung des Teilwerts der Pensionsanwartschaft ist das vertraglich vereinbarte Pensionsalter zugrunde zu legen (Grundsatz). ²Der 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). ³Bei der Ermittlung des Teilwerts der Pensionsanwartschaft nach § 6 a 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, d. h. auf Grund des Rentenreformgesetzes 1992 vom 18. 12. 1989 (BGBl. I S. 2261) bei Männern die Vollendung des 63. Lebensjahrs (bis Geburtsjahrgang 1943) oder 62. Lebensjahrs (ab Geburtsjahrgang 1944), bei Frauen die Vollendung des 60. Lebensjahrs (bis Geburtsjahrgang 1949) oder 61. Lebensjahrs (Geburtsjahrgänge 1950 und 1951) oder 62. Lebensjahrs (ab Geburtsjahrgang 1952) und bei Schwerbehinderten die Vollendung des 60. Lebensjahrs (zweites Wahlrecht). ⁴Voraussetzung für die Ausübung des zweiten Wahlrechts ist, daß in der Pensionszusage festgelegt ist, in welcher Höhe Versorgungsleistungen von diesem Zeitpunkt an gewährt werden. ⁵Bei der Ausübung des zweiten Wahlrechts braucht nicht geprüft zu werden, ob ein Arbeitnehmer die sozialversicherungsrechtlichen Voraussetzungen für die vorzeitige Inanspruchnahme der Altersrente erfüllen wird. ⁶Der Ausübung des zweiten Wahlrechts steht die Beibehaltung des Pensionsalters von 65 Jahren für die Errechnung der unverfallbaren Versorgungsanwartschaften nach § 2 Abs. 1 BetrAVG nicht entgegen. ⁷Das erste Wahlrecht ist in der Bilanz des Wirtschaftsjahrs auszuüben, in dem mit der Bildung der Pensionsrückstellung begonnen wird. ⁸Das zweite Wahlrecht ist in der Bilanz des Wirtschaftsjahrs auszuüben, in dem die Festlegung nach Satz 4 getroffen worden ist. ⁹Die jeweils getroffene Wahl gilt auch für später zugesagte Erhöhungen der Pensionsleistungen. ¹⁰Der 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. ¹¹Setzt 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. ¹²Die Auswirkungen des Rentenreformgesetzes 1992 vom 18. 12. 1989 (BGBl. I S. 2261) auf den Zeitpunkt der frühestmöglichen Inanspruchnahme der vorzeitigen Altersrente aus der gesetzlichen Rentenversicherung sind bei der Ermittlung der Teilwerte der Pensionsanwartschaften einheitlich für alle Pensionsverpflichtungen des Unternehmens spätestens in der Bilanz des ersten Wirtschaftsjahrs zu berücksichtigen, das nach dem 31. 12. 1991 endet (Übergangszeit). ¹³Insofern gilt das Nachholverbot, das sich aus § 6 a Abs. 4 EStG herleitet, nicht. ¹⁴Liegen die in Satz 4 genannten Voraussetzungen für die Ausübung des zweiten Wahlrechts nach Ablauf der Übergangszeit des Satzes 12 nicht vor, so ist das vertragliche Pensionsalter nach Satz 1 bei der Ermittlung des Teilwerts der Pensionsanwartschaft zugrunde zu legen.

- p) Der bisherige Absatz 15 wird neuer Absatz 14.
- q) Vor dem neuen Absatz 15 wird die Zwischenüberschrift „Arbeitgeberwechsel“ eingefügt.
- r) Im neuen Absatz 15 werden in dem Beispiel jeweils die Jahreszahlen „1987“, „1988“ und „1989“ durch die Jahreszahlen „1990“, „1991“ und „1992“ ersetzt.
- s) Vor Absatz 16 wird die Zwischenüberschrift „Berücksichtigung von Sozialversicherungsrenten“ eingefügt.
- t) Absatz 16 wird wie folgt gefaßt:

(16) ¹Sieht die Pensionszusage vor, daß die Höhe der betrieblichen Rente in bestimmter Weise von der Höhe der Sozialversicherungsrente abhängt, so darf die Pensionsrückstellung in diesen Fällen nur auf der Grundlage der von dem Unternehmen nach Berücksichtigung der Sozialversicherungsrenten tatsächlich noch selbst zu zahlenden Beträge berechnet werden. ²Zur Berechnung der Höhe der jeweiligen Sozialversicherungsrente (Näherungsverfahren) vgl. BMF-Schreiben vom 23. 4. 1985 (BStBl I S. 185) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder.

- u) In Absatz 17 Satz 2 werden die Worte „, der auch dem Urteil zugrunde lag“ gestrichen.
- v) In Absatz 19 Satz 3 wird das Beispiel wie folgt gefaßt:

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer hat eine Pensionszusage in Höhe von 10 v.H. des letzten vor Eintritt des Versorgungsfalls bezogenen Gehalts. Am 10. 12. 1990 wird rechtsverbindlich vereinbart, daß sich das derzeitige Gehalt von 3 000 DM mit Wirkung vom 1. 4. 1991 auf 3 150 DM und mit Wirkung vom 1. 2. 1992 auf 3 250 DM erhöht. Die dadurch vereinbarten Erhöhungen des Pensionsanspruchs von 15 DM monatlich zum 1. 4. 1991 und von 10 DM monatlich zum 1. 2. 1992 sind bereits bei der Rückstellungsberechnung zum 31. 12. 1990 zu berücksichtigen.

- w) Die Zwischenüberschrift vor Absatz 22 wird wie folgt gefaßt:
„Zuführung zur Pensionsrückstellung“.
- x) Absatz 22 wird wie folgt geändert:
 - aa) In Satz 2 wird die Klammer „(vgl. Absatz 24)“ gestrichen.
 - bb) Nach Satz 2 wird folgender Satz eingefügt:
„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.“
- y) Vor Absatz 24 werden die Zwischenüberschrift „Auflösung der Pensionsrückstellung“ eingefügt und in Absatz 24 Satz 1 gestrichen.
- z) In Absatz 25 wird am Ende des Satz 2 das Klammerzitat „(vgl. Absatz 13)“ eingefügt.

43. Abschnitt 41 a wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 2 wird nach Satz 3 folgender Satz eingefügt:
„Werden Aufwuchs auf oder Anlagen im Grund und Boden und der dazugehörige Grund und Boden an zwei verschiedene Erwerber veräußert, so steht dies der Anwendung des § 6 b EStG nicht entgegen, wenn die Veräußerungen in engem sachlichem (wirtschaftlichem) und zeitlichem Zusammenhang stehen sowie auf einem einheitlichen Veräußerungsentschluß beruhen (BFH-Urteil vom 7. 5. 1987 — BStBl II S. 670).“
- b) In Absatz 3 Satz 1 wird die Verweisung „vgl. Abschnitt 42 Abs. 1“ durch die Verweisung „vgl. Abschnitt 42 Abs. 5“ ersetzt.

- c) In Absatz 8 wird nach Satz 6 folgender Satz eingefügt:

„Dagegen besteht zwischen Grundstücken, die in ein Umlegungs- oder Flurbereinigungsverfahren eingebracht werden und den daraus im Zuteilungswege erlangten Grundstücken Identität, soweit die eingebrachten und erlangten Grundstücke wertgleich sind; eine Gewinnrealisierung nach Tauschgrundsätzen tritt insoweit nicht ein (BFH-Urteil vom 13. 3. 1986 — BStBl II S. 711).“

44. Abschnitt 41 b wird wie folgt geändert:

- a) Absatz 1 wird wie folgt gefaßt:

(1) ¹Der Abzug aufgedeckter stiller Reserven von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts nach § 6 b Abs. 1 EStG und die Rücklagenbildung nach § 6 b Abs. 3 EStG sind nur in Höhe des begünstigten Gewinns zulässig; begünstigter Gewinn ist ein Betrag bis zur Höhe von 50 v.H., im Fall der Veräußerung von Grund und Boden, Gebäuden sowie Aufwuchs auf oder Anlagen im Grund und Boden bis zur vollen Höhe des bei der Veräußerung entstandenen Gewinns (§ 6 b Abs. 1 Satz 1 EStG). ²Bei Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch Unternehmensbeteiligungsgesellschaften im Sinne des § 6 b Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG ist ebenfalls der entstehende Gewinn in voller Höhe begünstigt.

- b) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 2 wird das Klammerzitat „(§ 6 Abs. 3 EStG)“ durch das Klammerzitat „(§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG)“ ersetzt.

bb) Die Sätze 3 bis 7 werden durch folgende Sätze ersetzt:

„Nach § 6 b Abs. 1 EStG kann der Abzug nur in dem Wirtschaftsjahr vorgenommen werden, in dem der begünstigte Gewinn entstanden ist (Veräußerungsjahr). 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. Dies gilt unabhängig davon, ob das Wirtschaftsgut vor oder nach der Veräußerung angeschafft oder hergestellt worden ist. Ist das Wirtschaftsgut in dem Wirtschaftsjahr angeschafft oder hergestellt worden, das dem Veräußerungsjahr vorangegangen ist, so ist der Abzug nach § 6 b Abs. 1 EStG von dem Buchwert nach § 6 b Abs. 5 EStG vorzunehmen. Sind im Veräußerungsjahr noch nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten angefallen, so ist der Abzug von dem um diese Kosten erhöhten Buchwert vorzunehmen. Nach § 6 b Abs. 3 EStG kann der Abzug nur in dem Wirtschaftsjahr vorgenommen werden, in dem das Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt worden ist. Der Abzug ist von den gesamten in diesem Wirtschaftsjahr angefallenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts vorzunehmen. Bei nachträglichen Herstellungskosten, die durch die Erweiterung, den Ausbau oder den Umbau eines Gebäudes oder Schiffes entstehen, ist der Abzug nach § 6 b Abs. 1 oder 3 EStG unabhängig vom Zeitpunkt der ursprünglichen Anschaffung oder Herstellung dieser Wirtschaftsgüter zulässig (§ 6 b Abs. 1 Satz 3 EStG).“

- c) Absatz 5 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 2 werden die Worte „bei einem Gebäude“ gestrichen.

bb) In Satz 4 wird das Wort „vierten“ durch das Wort „sechsten“ ersetzt.

- d) Absatz 6 wird wie folgt gefaßt:

(6) ¹Der Gewinnzuschlag nach § 6 b 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. ²Ein Gewinnzuschlag ist demnach auch vorzunehmen, soweit die Auflösung einer Rücklage vor Ablauf der in § 6 b Abs. 3 EStG genannten Fristen erfolgt (vorzeitige Auflösung der Rücklage). ³Die Rücklage hat auch dann während des ganzen Wirtschaftsjahrs bestanden, wenn sie buchungstechnisch bereits während des laufenden Wirtschaftsjahrs aufgelöst wird.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger, dessen Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr übereinstimmt, veräußert am 1. 2. des Jahres 1 ein Wirtschaftsgut. Der nach § 6 b EStG begünstigte Gewinn beträgt 400 000 DM. Der Steuerpflichtige bildet in der Bilanz des Jahres 1 eine Rücklage in Höhe von 400 000 DM, die er auch in der Bilanz des Jahres 3 ausweist. Am 1. 10. des Jahres 4 erwirbt er ein begünstigtes Wirtschaftsgut, dessen Anschaffungskosten 300 000 DM betragen. Der Steuerpflichtige nimmt einen gewinnmindernden Abzug von 300 000 DM vor und löst die gesamte Rücklage gewinnerhöhend auf.

Der Gewinn aus der Auflösung der Rücklage beträgt 400 000 DM; davon werden 300 000 DM nach § 6 b Abs. 3 Satz 4 EStG und 100 000 DM nach § 6 b Abs. 3 Satz 5 EStG aufgelöst. Bemessungsgrundlage für den Gewinnzuschlag sind 100 000 DM. Die Rücklage hat in den Wirtschaftsjahren 1 bis 4 bestanden. Der Gewinnzuschlag ist für jedes volle Wirtschaftsjahr des Bestehens der Rücklage vorzunehmen; das sind die Wirtschaftsjahre 2 bis 4, denn im Wirtschaftsjahr 4 kann die Auflösung der Rücklage erst zum Bilanzabschluß und nicht bereits zum Zeitpunkt der Wiederanlage erfolgen.

Der Gewinnzuschlag beträgt 3 x 6 v.H. von 100 000 DM = 18 000 DM.

*Für Rücklagen, die auf Grund von Veräußerungen, die vor dem 1. 1. 1990 erfolgt sind, gebildet wurden, ist die Anweisung in Abschnitt 41 b Abs. 6 EStR 1987 weiter anzuwenden.

e) Dem Absatz 7 wird folgender Satz angefügt:

„Mitglieder einer Realgemeinde können Gewinne aus der Veräußerung bestimmter Anlagegüter, die ihnen unmittelbar zuzurechnen sind, auch auf solche nach § 6 b EStG begünstigte Wirtschaftsgüter übertragen, die sie im Rahmen ihrer Einzelbetriebe angeschafft oder hergestellt haben (BFH-Urteil vom 28. 4. 1988 — BStBl II S. 885).“

f) In Absatz 12 wird Satz 5 gestrichen.

45. In Abschnitt 41 c Abs. 5 Satz 1 wird das Klammerzitat „(Ersatzwirtschaftsgut im Sinne des Abschnitts 35 Abs. 3 Nr. 2)“ durch das Klammerzitat „(Ersatzwirtschaftsgut im Sinne des Abschnitts 35 Abs. 4)“ ersetzt.

46. Abschnitt 41 d wird wie folgt geändert:

a) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

aa) Satz 6 wird wie folgt gefaßt:

„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 § 6 b Abs. 5 EStG der im Vorjahr angeschafften oder hergestellten begünstigten Wirtschaftsgüter vornimmt, kann er im Jahr der Veräußerung eine fiktive Betriebsausgabe absetzen.“

bb) In Satz 9 wird das Klammerzitat („§ 6 b Abs. 5 EStG)“ durch das Klammerzitat („§ 6 b Abs. 6 EStG)“ ersetzt.

cc) Satz 10 wird wie folgt gefaßt:

„Dies gilt auch, soweit von dem Betrag nach § 6 b Abs. 5 EStG eines im Vorjahr angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsguts ein Abzug nach § 6 c EStG in Verbindung mit § 6 b Abs. 1 Satz 1 EStG vorgenommen wurde.“

dd) Im Beispiel wird Satz 15 wie folgt gefaßt:

„In Höhe dieses Betrags hat der Steuerpflichtige spätestens im vierten auf die Veräußerung folgenden Wirtschaftsjahrs eine weitere (sich in vollem Umfang gewinnerhöhend auswirkende) fiktive Betriebseinnahme anzusetzen, wenn er nicht bis zum Schluß des vierten auf die Veräußerung folgenden Wirtschaftsjahrs mit der Herstellung eines neuen Gebäudes begonnen hat.“

b) Absatz 3 wird gestrichen.

47. Die Abschnitte 42 bis 44 werden wie folgt gefaßt; Abschnitt 44 a wird eingefügt:

42. Abnutzbare Wirtschaftsgüter

Grundsatz

(1) Der AfA unterliegen

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

*Voraussetzung ist, daß die Wirtschaftsgüter zur Erzielung von Einkünften verwendet werden (vgl. BFH-Urteile vom 6. 3. 1979 — BStBl II S. 551 und vom 7. 10. 1986 — BStBl 1987 II S. 330) und

einer wirtschaftlichen oder technischen Abnutzung unterliegen (vgl. BFH-Urteile vom 2. 12. 1977 — BStBl 1978 II S. 164 und vom 31. 8. 1986 — BStBl II S. 355).

Bewegliche Wirtschaftsgüter

(2) ¹Bewegliche Wirtschaftsgüter sind nur Sachen im Sinne des § 90 BGB, also nur körperliche Gegenstände (BFH-Urteil vom 6. 8. 1964 — BStBl III S. 575). ²Zu den beweglichen Wirtschaftsgütern gehören insbesondere Werkzeuge und Einrichtungsgegenstände, Maschinen, maschinelle Anlagen und sonstige Betriebsvorrichtungen sowie Scheinbestandteile. ³Schiffe sind bewegliche Wirtschaftsgüter, auch wenn sie im Schiffsregister eingetragen sind.

(3) ¹Betriebsvorrichtungen sind selbständige Wirtschaftsgüter, weil sie nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen (BFH-Beschluß vom 26. 11. 1973 — BStBl 1974 II S. 132). ²Sie gehören auch dann zu den beweglichen Wirtschaftsgütern, wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind. ³Bei der Abgrenzung der Betriebsvorrichtungen von den Betriebsgrundstücken sind die allgemeinen Grundsätze des Bewertungsrechts (§ 68 Abs. 2 Nr. 2, § 99 Abs. 1 Nr. 1 BewG) anzuwenden. ⁴Auf den übereinstimmenden Ländererlaß betreffend Richtlinien für die Abgrenzung der Betriebsvorrichtungen vom Grundvermögen (BStBl 1967 II S. 127) wird hingewiesen. ⁵Als Betriebsvorrichtungen können danach nur Vorrichtungen angesehen werden, mit denen das Gewerbe unmittelbar betrieben wird (vgl. BFH-Urteil vom 14. 8. 1958 — BStBl III S. 400). ⁶Es reicht nicht aus, wenn eine Anlage für einen Gewerbebetrieb lediglich nützlich oder notwendig oder sogar gewerbepolizeilich vorgeschrieben ist (vgl. BFH-Urteile vom 15. 2. 1980 — BStBl II S. 409 und vom 11. 12. 1987 — BStBl II S. 300). ⁷Betriebsvorrichtungen sind z. B.

- Abladevorrichtungen,
- Autoaufzüge in Parkhäusern,
- Bäder in Badeanstalten,
- Bäder, die in Kur- oder Krankenhäusern Heilzwecken dienen,
- Bedienungsvorrichtungen,
- Befeuchtungs- und Lüftungsanlagen zur Möbellagerung (BFH-Urteil vom 7. 3. 1974 — BStBl II S. 429),
- Förderbänder,
- Hofbefestigungen, die speziell auf einen Betrieb ausgerichtet sind (BFH-Urteile vom 19. 2. 1974 — BStBl 1975 II S. 20 und vom 30. 4. 1976 — BStBl II S. 527),
- Klimaanlage in Chemiefaser- und Tabakfabriken,
- Kühleinrichtungen,
- Lastenaufzüge (BFH-Urteil vom 7. 10. 1977 — BStBl 1978 II S. 186),
- Schaukästen (BFH-Urteil vom 17. 3. 1955 — BStBl III S. 141),
- Schutz- und Sicherungsvorrichtungen sowie
- Verkaufsautomaten.

(4) ¹Scheinbestandteile entstehen, wenn bewegliche Wirtschaftsgüter zu einem vorübergehenden Zweck in ein Gebäude eingefügt werden (§ 95 Abs. 2 BGB). ²Eine Einfügung zu einem vorübergehenden Zweck ist anzunehmen, wenn die Nutzungsdauer der eingefügten beweglichen Wirtschaftsgüter länger als die Nutzungsdauer ist, für die sie eingebaut werden, die eingefügten beweglichen Wirtschaftsgüter auch nach ihrem Ausbau noch einen beachtlichen Wiederverwendungswert repräsentieren und nach den Umständen, insbesondere nach Art und Zweck der Verbindung, damit gerechnet werden kann, daß sie später wieder entfernt werden (BFH-Urteile vom 24. 11. 1970 — BStBl 1971 II S. 157 und vom 4. 12. 1970 — BStBl 1971 II S. 165). ³Einbauten 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.

Immaterielle Wirtschaftsgüter

(5) ¹Immaterielle Wirtschaftsgüter gehören nicht zu den beweglichen Wirtschaftsgütern (BFH-Urteil vom 22. 5. 1979 — BStBl II S. 634). ²Wegen des Begriffs des immateriellen Wirtschaftsguts wird auf Abschnitt 31 a Abs. 1 hingewiesen.

Unbewegliche Wirtschaftsgüter, die keine Gebäude oder Gebäudeteile sind

(6) Zu den abnutzbaren unbeweglichen Wirtschaftsgütern, die keine Gebäude oder Gebäudeteile sind, gehören z. B. Außenanlagen wie Einfriedungen bei Betriebsgrundstücken und Straßenzufahrten (BFH-Urteil vom 1. 7. 1983 — BStBl II S. 687), Hof- und Bodenbefestigungen, soweit sie nicht Betriebsvorrichtungen sind, und sonstige Mieterinbauten und Mieterumbauten im

Sinne der Nummern 6 und 7 des BMF-Schreibens vom 15. 11. 1976 (BStBl I S. 66) und der entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder.

Gebäude und Gebäudeteile

(7) ¹Für den Begriff des Gebäudes sind die Abgrenzungsmerkmale des Bewertungsrechts maßgebend. ²Ein Gebäude ist danach ein Bauwerk auf eigenem oder fremdem Grund und Boden, das Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden, von einiger Beständigkeit und standfest ist (BFH-Urteile vom 18. 6. 1986 — BStBl II S. 787 und vom 23. 9. 1988 — BStBl 1989 II S. 113). ³Wie ein Gebäude ist auch ein Nutzungsrecht zu behandeln, das durch Baymaßnahmen an einem Gebäude des Nutzungsberechtigten entstanden und wie ein materielles Wirtschaftsgut mit den Herstellungskosten zu aktivieren ist; hierzu gehören auch Nutzungsrechte, die vom Miteigentümer mit Zustimmung der anderen Miteigentümer durch Errichtung eines Gebäudes im eigenen Namen und für eigene Rechnung geschaffen werden oder die durch Bauten auf fremdem Grund und Boden entstehen (vgl. BFH-Urteile vom 13. 7. 1977 — BStBl 1978 II S. 6, vom 31. 10. 1978 — BStBl 1979 II S. 399 und 507 und vom 11. 12. 1987 — BStBl 1988 II S. 493). ⁴Satz 3 gilt für Nutzungsrechte im Privatvermögen sinngemäß.

(8) ¹Gebäudeteile sind selbständige Wirtschaftsgüter und deshalb gesondert abzuschreiben, wenn sie mit dem Gebäude nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen (BFH-Beschluß vom 26. 11. 1973 — BStBl 1974 II S. 132). ²Zu den selbständigen unbeweglichen Wirtschaftsgütern im Sinne des § 7 Abs. 5 a EStG gehören insbesondere Ladeneinbauten und ähnliche Einbauten (vgl. Abschnitt 13 b Abs. 1 Nr. 3) sowie sonstige selbständige Gebäudeteile im Sinne des Abschnitts 13 b Abs. 2.

42 a. Wirtschaftsgebäude, Mietwohnneubauten und andere Gebäude

Grundsatz

(1) Für die Bemessung der AfA bei Gebäuden ist nach § 7 Abs. 4 und 5 EStG zu unterscheiden zwischen

1. Gebäuden, soweit sie zu einem Betriebsvermögen gehören und nicht Wohnzwecken dienen und für die der Bauantrag nach dem 31. 3. 1985 gestellt worden ist (Wirtschaftsgebäude) und
2. Gebäuden, soweit sie Wohnzwecken dienen und
 - a) für die der Bauantrag nach dem 28. 2. 1989 gestellt worden ist und die vom Steuerpflichtigen hergestellt worden sind, oder
 - b) die vom Steuerpflichtigen nach dem 28. 2. 1989 auf Grund eines nach diesem Zeitpunkt rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags bis zum Ende des Jahrs der Fertigstellung angeschafft worden sind (Mietwohnneubauten) und
3. Gebäuden, die weder die Voraussetzungen der Nummer 1 noch der Nummer 2 erfüllen (andere Gebäude).

Wohnzwecke

(2) ¹Ein Gebäude dient Wohnzwecken, wenn es dazu bestimmt und geeignet ist, Menschen auf Dauer Aufenthalt und Unterkunft zu ermöglichen. ²Gebäude dienen nicht Wohnzwecken, soweit sie zur vorübergehenden Beherbergung von Personen bestimmt sind, wie z. B. Ferienwohnungen. ³Wohnzwecken 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 zum Einsatz bereit sein müssen.

(3) Zu den Wohnzwecken dienenden Räumen gehören z. B.

1. die Wohn- und Schlafräume, Küchen und Nebenräume einer Wohnung,
2. die zur räumlichen Ausstattung einer Wohnung gehörenden Räume, wie Bodenräume, Waschküchen, Kellerräume, Trockenräume, Speicherräume, Vorplätze, Bade- und Brauseräume, 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.

(4) ¹Räume, 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. ²Das häusliche Arbeitszimmer des Mieters ist aus Vereinfachungsgründen den Wohnzwecken dienenden Räumen zuzurechnen.

Bauantrag

(5) ¹Unter Bauantrag ist das Schreiben zu verstehen, mit dem die landesrechtlich vorgesehene Genehmigung für den beabsichtigten Bau angestrebt wird. ²Anträge, die die Finanzierung des geplanten Baus betreffen, sowie sog. Bauvoranfragen bei der Baugenehmigungsbehörde sind nicht als Bauanträge anzusehen, weil sie nicht die Erlangung der Baugenehmigung, sondern nur die Klärung von Vorfragen zum Ziel haben (vgl. BFH-Urteile vom 28. 3. 1966 — BStBl III S. 454 und vom 7. 3. 1980 — BStBl II S. 411). ³Zeitpunkt der Beantragung einer Baugenehmigung ist der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag bei derjenigen Behörde gestellt wird, bei der er nach Landesrecht einzureichen ist; maßgebend ist regelmäßig der Eingangsstempel dieser Behörde. ⁴Das gilt auch dann, wenn die Bauplanung nach Beantragung der Baugenehmigung geändert wird, ohne daß ein neuer Bauantrag erforderlich wird. ⁵Wird die Bauplanung nach Beantragung der Baugenehmigung so grundlegend geändert, daß ein neuer Bauantrag gestellt werden muß, so ist Zeitpunkt der Antragstellung der Eingang des neuen Bauantrags bei der zuständigen Behörde (vgl. BFH-Urteil vom 28. 9. 1982 — BStBl 1983 II S. 146). ⁶Das gleiche gilt, wenn ein Bauantrag abgelehnt worden ist und die Baugenehmigung erst auf Grund eines neuen Antrags erteilt wird. ⁷Ist jedoch ein bereits vor dem 1. 3. 1989 gestellter Bauantrag zurückgenommen worden oder ist auf die auf Grund eines solchen Bauantrags erteilte Baugenehmigung verzichtet worden und in engem zeitlichen Zusammenhang nach dem 28. 2. 1989 ein inhaltsgleicher Bauantrag gestellt worden, der nicht auf wirtschaftlich sinnvollen Erwägungen beruht, so bleibt der vor dem 1. 3. 1989 gestellte Bauantrag maßgebend mit der Folge, daß § 7 Abs. 5 Satz 2 EStG nicht anwendbar ist.

Obligatorischer Vertrag

(6) ¹Ein obligatorischer Vertrag (Kaufvertrag oder Kaufanwartschaftsvertrag) ist in dem Zeitpunkt rechtswirksam abgeschlossen, in dem er notariell beurkundet ist. ²Das gilt auch, wenn der Vertrag erst nach Eintritt einer aufschiebenden Bedingung oder nach Ablauf einer Frist wirksam werden soll oder noch einer Genehmigung bedarf (BFH-Urteil vom 2. 2. 1982 — BStBl II S. 390).

43. Bemessungsgrundlage für die AfA

Entgeltlicher Erwerb und Herstellung

(1) ¹Bemessungsgrundlage für die AfA sind grundsätzlich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts oder der an deren Stelle tretende Wert (vgl. z. B. § 7 a Abs. 9 und § 7 b Abs. 1 Satz 2 EStG; §§ 7, 10 und 10 a EStDV). ²Bei Anschaffung eines bebauten Grundstücks ist der Kaufpreis nach dem Verhältnis der Verkehrswerte oder Teilwerte auf den Grund und Boden und auf das Gebäude aufzuteilen (vgl. BFH-Urteile vom 21. 1. 1971 — BStBl II S. 682 und vom 19. 12. 1972 — BStBl 1973 II S. 295). ³Das gilt auch bei der Anschaffung von Eigentumswohnungen; dabei rechtfertigt die eingeschränkte Nutzungs- und Verfügungsmöglichkeit des Wohnungseigentümers hinsichtlich seines Bodenanteils keinen niedrigeren Wertansatz des Bodenanteils (BFH-Urteil vom 15. 1. 1985 — BStBl II S. 252).

Unentgeltlicher Erwerb

(2) ¹Bei unentgeltlich erworbenen Wirtschaftsgütern sind die Vorschriften der §§ 7 und 11 d EStDV sowohl im Fall der Gesamtrechtsnachfolge als auch im Fall der Einzelrechtsnachfolge anzuwenden. ²Zur ertragsteuerlichen Behandlung der Erbauseinandersetzung über Wirtschaftsgüter des Privatvermögens vgl. BMF-Schreiben vom 31. 12. 1988 (BStBl I S. 546) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder.

Zuschüsse, Übertragung stiller Reserven bei Ersatzbeschaffung

(3) ¹Ist dem Steuerpflichtigen im Jahr der Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts für dieses Wirtschaftsgut ein Zuschuß bewilligt worden, den er nach Abschnitt 34 erfolgsneutral behandelt, oder hat er einen Abzug nach § 6 b Abs. 1 oder 3 EStG oder nach Abschnitt 35 vorgenommen, so ist die AfA von den um den Zuschuß oder Abzugsbetrag geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bemessen. ²Ist 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 Anschaffungs- oder Herstellungskosten

(4) ¹Wegen des Begriffs der nachträglichen Herstellungskosten und der Abgrenzung vom Erhaltungsaufwand (vgl. Abschnitt 157). ²Werden für ein Wirtschaftsgut nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten aufgewendet, so bemißt sich die weitere AfA in den Fällen des § 7 Abs. 4 Satz 1 und Abs. 5 EStG nach der bisherigen Bemessungsgrundlage zuzüglich der nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (BFH-Urteil vom 20. 2. 1975 — BStBl II S. 412), in allen anderen Fällen nach dem Buchwert oder Restwert zuzüglich der nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (vgl. BFH-Urteil vom 25. 11. 1970 — BStBl 1971 II S. 142).

(5) ¹Waren die nachträglichen Herstellungsarbeiten so umfassend, daß hierdurch ein anderes Wirtschaftsgut entstanden ist, so ist die AfA nach der Summe aus dem Buchwert oder Restwert des Wirtschaftsguts und den nachträglichen Herstellungskosten zu bemessen. ²Ein anderes Wirtschaftsgut entsteht z. B., wenn ein Gebäude durch einen grundlegenden Umbau in seinem Zustand so wesentlich verändert wird, daß es bei objektiver Betrachtung als neues Wirtschaftsgut erscheint (vgl. BFH-Urteile vom 10. 10. 1974 — BStBl 1975 II S. 424 und vom 26. 1. 1978 — BStBl II S. 280 und 363), oder wenn ein Anbau mit dem bestehenden Gebäude verschachtelt ist und die Neubauteile dem Gesamtgebäude das Gepräge geben (vgl. BFH-Urteile vom 9. 8. 1974 — BStBl 1975 II S. 342 und vom 18. 8. 1977 — BStBl 1978 II S. 46).

Einlage, Entnahme und Nutzungsänderung

(6) ¹Bei Wirtschaftsgütern, die der Steuerpflichtige aus dem Privatvermögen in ein Betriebsvermögen übergeführt hat, ist die weitere AfA nach dem nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG maßgebenden Wert zu bemessen. ²Bei 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 3 EStG) zu bemessen, mit dem das Wirtschaftsgut bei der Überführung steuerlich erfaßt worden ist. ³Dagegen bleiben die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der an deren Stelle tretende Wert des Wirtschaftsguts für die weitere AfA als Bemessungsgrundlage maßgebend, wenn

1. ein Gebäude bei der Überführung aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen mit dem Buchwert angesetzt wird (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 und § 52 Abs. 15 EStG) oder
2. a) ein Gebäude nach vorhergehender Nutzung zu eigenen oder zu fremden Wohnzwecken auf Grund unentgeltlicher Überlassung zur Erzielung von Einkünften im Sinne des § 21 EStG oder
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 (vgl. BFH-Urteil vom 14. 2. 1989 — BStBl II S. 922) oder
3. ein Wirtschaftsgut nach vorhergehender Gewinnermittlung durch Schätzung oder nach Durchschnittssätzen (§ 13 a EStG) bilanziert wird.

44. Höhe der AfA

Beginn der AfA

(1) ¹AfA ist vorzunehmen, sobald ein Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt ist. ²Ein Wirtschaftsgut ist in dem Zeitpunkt angeschafft, in dem der Erwerber das wirtschaftliche Eigentum erlangt, das ist regelmäßig der Zeitpunkt, zu dem Besitz, Nutzungen, Lasten und Gefahr auf ihn übergehen. ³Ein Wirtschaftsgut ist hergestellt, soweit es fertiggestellt ist, d. h. seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann. ⁴Ein Gebäude ist fertiggestellt, wenn ein Bauzustand erreicht ist, der die bestimmungsgemäße Nutzung des Gebäudes zuläßt. ⁵Ein Wohngebäude ist daher fertiggestellt, sobald es nach Abschluß der wesentlichen Bauarbeiten bewohnbar ist (BFH-Urteile vom 11. 3. 1975 — BStBl II S. 659 und vom 23. 1. 1980 — BStBl II S. 365).

AfA im Jahr der Anschaffung oder Herstellung

(2) ¹Bei 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. ²Bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ist es jedoch aus Vereinfachungsgründen nicht zu bean-

standen, 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. ¹Diese Vereinfachungsregelung ist bei beweglichen Wirtschaftsgütern, die im Laufe eines Rumpfwirtschaftsjahrs angeschafft oder hergestellt werden, entsprechend anzuwenden. ²Dabei 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. ³Bei Wirtschaftsgütern, die im Laufe eines Wirtschaftsjahrs oder Rumpfwirtschaftsjahrs in das Betriebsvermögen eingelegt werden, gilt Satz 1 entsprechend; die Sätze 2 bis 4 sind entsprechend anzuwenden, wenn bei den Wirtschaftsgütern vor der Einlage eine AfA nicht zulässig war. ⁴Abweichend von Satz 1 ist die AfA nach § 7 Abs. 5 EStG im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes in Höhe des vollen Jahresbetrags abzuziehen (BFH-Urteil vom 19. 2. 1974 — BStBl II S. 704), es sei denn, daß das Gebäude in diesem Jahr nicht ausschließlich zur Erzielung von Einkünften verwendet wird.

Bemessung der AfA nach der Nutzungsdauer

(3) ¹Die AfA ist grundsätzlich so zu bemessen, daß die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts voll abgesetzt sind. ²Bei Gebäuden gilt Satz 1 nur, wenn die technischen oder wirtschaftlichen Umstände dafür sprechen, daß die tatsächliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsgebäudes (Abschnitt 42 a Abs. 1 Nr. 1) weniger als 25 Jahre sowie des Mietwohnneubaus (Abschnitt 42 a Abs. 1 Nr. 2) und des anderen Gebäudes (Abschnitt 42 a Abs. 1 Nr. 3) weniger als 50 Jahre (bei vor dem 1. 1. 1925 fertiggestellten Gebäuden weniger als 40 Jahre) beträgt. ³Wegen des Begriffs der Nutzungsdauer eines Gebäudes wird auf § 11 c Abs. 1 EStDV hingewiesen. ⁴Die Absicht, ein zunächst noch genutztes Gebäude abzubrechen oder zu veräußern, rechtfertigt es nicht, eine kürzere Nutzungsdauer des Gebäudes zugrunde zu legen (vgl. BFH-Urteil vom 15. 12. 1981 — BStBl II S. 385). ⁵Eine Verkürzung der Nutzungsdauer kann erst angenommen werden, wenn die Gebäudeabbruchvorbereitungen soweit gediehen sind, daß die weitere Nutzung des Hauses in der bisherigen oder einer anderen Weise so gut wie ausgeschlossen ist (vgl. BFH-Urteil vom 8. 7. 1980 — BStBl II S. 743). ⁶Die der tatsächlichen Nutzungsdauer entsprechende AfA kann aber vorgenommen werden, wenn der Zeitpunkt der Nutzungsbeendigung des Gebäudes feststeht, z. B. weil sich der Steuerpflichtige verpflichtet hat, das Gebäude zu einem bestimmten Zeitpunkt abzubrechen (BFH-Urteil vom 22. 8. 1984 — BStBl II S. 126).

Bemessung der linearen AfA bei Gebäuden nach typisierten Vomhundertsätzen

(4) ¹In anderen als den in Absatz 3 Satz 2 bezeichneten Fällen sind bei Gebäuden grundsätzlich folgende AfA-Sätze anzuwenden:

1. bei Wirtschaftsgebäuden ein AfA-Satz von 4 v.H.,
2. bei Mietwohnneubauten sowie bei anderen Gebäuden, die nach dem 31. 12. 1924 fertiggestellt worden sind, ein AfA-Satz von 2 v.H. und
3. bei anderen Gebäuden, die vor dem 1. 1. 1925 fertiggestellt worden sind, ein AfA-Satz von 2,5 v.H.

²Die Anwendung niedrigerer AfA-Sätze ist ausgeschlossen. ³Die AfA ist bis zur vollen Absetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes vorzunehmen.

Wahl der AfA-Methode

(5) ¹Bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens kann der Steuerpflichtige die AfA entweder in gleichen Jahresbeträgen (§ 7 Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG) oder in fallenden Jahresbeträgen (§ 7 Abs. 2 EStG) bemessen. ²AfA nach Maßgabe der Leistung (§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG) kann bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens vorgenommen werden, deren Leistung in der Regel erheblich schwankt und deren Verschleiß dementsprechend wesentliche Unterschiede aufweist. ³Voraussetzung für AfA nach Maßgabe der Leistung ist, daß der auf das einzelne Wirtschaftsjahr entfallende Umfang der Leistung nachgewiesen wird. ⁴Der 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) ¹Unter den Voraussetzungen des § 7 Abs. 5 EStG kann der Steuerpflichtige bei Wirtschaftsgebäuden zwischen AfA nach § 7 Abs. 4 Nr. 1 (Absatz 4 Nr. 1) oder § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG, bei Mietwohnneubauten zwischen AfA nach § 7 Abs. 4 Nr. 2 Buchstabe a EStG (Absatz 4 Nr. 2) oder § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 oder § 7 Abs. 5 Satz 2 EStG und bei anderen Gebäuden zwischen AfA nach § 7 Abs. 4 Nr. 2 Buchstabe a oder § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG wählen. ²Die degressive

AfA nach § 7 Abs. 5 EStG ist nur mit den in dieser Vorschrift vorgeschriebenen Staffelsätzen zulässig.¹ Die Anwendung höherer oder niedrigerer AfA-Sätze ist ausgeschlossen.² Besteht ein Gebäude aus sonstigen selbständigen Gebäudeteilen (vgl. Abschnitt 13 b Abs. 2), sind für die einzelnen Gebäudeteile unterschiedliche AfA-Methoden und AfA-Sätze zulässig.³ Wegen des zeitlichen Anwendungsbereichs der jeweiligen Vorschriften des § 7 Abs. 5 EStG wird auf die tabellarische Übersicht in Anlage 4 hingewiesen.

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

Wechsel der AfA-Methode bei Gebäuden

(8) ¹Der Wechsel zwischen den Absetzungsverfahren nach § 7 Abs. 5 EStG sowie zwischen den Absetzungsverfahren nach § 7 Abs. 4 EStG und § 7 Abs. 5 EStG ist unzulässig (BFH-Urteil vom 10. 3. 1987 — BStBl II S. 618). ²Dies gilt jedoch nicht, wenn 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. ³In diesem Fall ist die weitere AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG zu bemessen. ⁴Satz 1 gilt ebenfalls nicht, soweit 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 ein nach § 7 Abs. 5 Satz 2 EStG abgegebener Mietwohnneubau nicht mehr Wohnzwecken dient. ⁵In diesen Fällen ist die weitere AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG zu bemessen. ⁶Ein Übergang von den erhöhten Absetzungen nach § 7 b EStG zu der degressiven AfA nach § 7 Abs. 5 EStG ist unzulässig (BFH-Urteil vom 17. 2. 1976 — BStBl II S. 414).

Ende der AfA

(9) ¹Bei 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 (vgl. BFH-Urteil vom 18. 8. 1977 — BStBl II S. 835). ²Das gilt entsprechend, wenn im Laufe eines Jahrs ein Wirtschaftsgebäude künftig Wohnzwecken dient oder ein nach § 7 Abs. 5 Satz 2 EStG abgegebener Mietwohnneubau künftig nicht mehr Wohnzwecken dient.

Unterlassene und überhöhte AfA

(10) ¹Ist AfA nach § 7 Abs. 1 oder 2 oder 4 Satz 2 EStG unterblieben, so kann sie in der Weise nachgeholt werden, daß die noch nicht abgesetzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Buchwert) entsprechend der bei dem Wirtschaftsgut angewandten Absetzungsmethode auf die noch verbleibende Restnutzungsdauer verteilt werden (vgl. BFH-Urteil vom 21. 2. 1967 — BStBl III S. 386). ²Ist AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG überhöht vorgenommen worden oder unterblieben und hat sich die tatsächliche Nutzungsdauer des Gebäudes nicht geändert, so sind weiterhin die gesetzlich vorgeschriebenen Vomhundertsätze anzusetzen, so daß sich ein anderer Abschreibungszeitraum als von 25, 40 oder 50 Jahren ergibt (BFH-Urteile vom 3. 7. 1984 — BStBl II S. 709, vom 20. 1. 1987 — BStBl II S. 491 und vom 11. 12. 1987 — BStBl 1988 II S. 335). ³AfA, die unterblieben ist, um dadurch unberechtigte Steuervorteile zu erlangen, darf nicht nachgeholt werden (BFH-Urteile vom 3. 7. 1980 — BStBl 1981 II S. 255 und vom 20. 1. 1987 — BStBl II S. 491).

AfA nach nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten

(11) ¹Werden nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter aufgewendet, die nach § 7 Abs. 1 oder Abs. 2 oder Abs. 4 Satz 2 EStG abgeschrieben werden, so bemißt sich die AfA vom Jahr der Entstehung der nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach der Restnutzungsdauer (BFH-Urteil vom 25. 11. 1970 — BStBl 1971 II S. 142). ²Bei nachträglichen Herstellungskosten ist die Restnutzungsdauer unter Berücksichtigung des Zustands des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt der Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten neu zu schätzen. ³In den Fällen des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG ist es aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden, wenn die weitere AfA nach dem bisher angewandten Vomhundertsatz bemessen wird. ⁴Werden nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten für Gebäude aufgewendet, die nach § 7 Abs. 4 Satz 1 oder Abs. 5 EStG abgeschrieben werden, so ist der für das Gebäude geltende Vomhundertsatz anzuwenden (BFH-Urteile vom 20. 2. 1975 — BStBl II S. 412 und vom 20. 1. 1987 — BStBl II S. 491). ⁵Wird in den Fällen des § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG auf diese Weise die volle Absetzung innerhalb der tatsächlichen Nutzungsdauer nicht erreicht, so kann die AfA vom Zeitpunkt der Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten an nach der Restnutzungsdauer des Gebäudes bemessen werden (BFH-Urteil vom 7. 6. 1977 — BStBl II S. 606). ⁶Bei 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.

Beispiele:

Fall 1:

Für ein im Jahre 1986 angeschafftes bewegliches Wirtschaftsgut mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 12 Jahren, für das degressive AfA von (8 1/3 v.H. x 3 =) 25 v.H. vorge- nommen worden ist, werden im Jahre 1991 nachträgliche Herstellungskosten aufgewendet. Danach beträgt die neu geschätzte Restnutzungsdauer 8 Jahre.

Restwert Ende 1990	4 100 DM
nachträgliche Herstellungskosten 1991	+ 3 900 DM
Bemessungsgrundlage ab 1991	8 000 DM

Die degressive AfA im Jahre 1991 beträgt (12,5 v.H. x 3, höchstens jedoch) 30 v.H. von 8 000 DM = 2 400 DM.

Fall 2:

Ein zu Beginn des Jahres 1967 angeschafftes Gebäude, für das lineare AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG vorgenommen worden ist, wird im Jahre 1990 erweitert. Die Restnutzungs- dauer beträgt danach noch mindestens 50 Jahre.

Herstellungskosten	200 000 DM
AfA von 1967 bis 1989: 23 x 2 v.H. = 92 000 DM	
nachträgliche Herstellungskosten 1990	+ 100 000 DM
Bemessungsgrundlage ab 1990	300 000 DM

Von 1990 an bis zur vollen Absetzung des Betrags von 208 000 DM (Restwert 108 000 DM zu- züglich nachträglicher Herstellungskosten 100 000 DM) beträgt die AfA jährlich 2 v.H. von 300 000 DM = 6 000 DM).

Fall 3:

Ein zu Beginn des Jahres 1986 fertiggestelltes Gebäude, für das degressive AfA nach § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG vorgenommen worden ist, wird im Jahr 1991 erweitert.

Herstellungskosten 1986	200 000 DM
AfA 1986 bis 1989: 4 x 10 v.H. = 80 000 DM	
AfA 1990 : 1 x 5 v.H. = 10 000 DM	
nachträgliche Herstellungskosten 1991	+ 80 000 DM
Bemessungsgrundlage ab 1991	280 000 DM

In 1991 und 1992 beträgt die AfA je 5 v.H. = 14 000 DM; in den Jahren 1993 bis 2010 beträgt die AfA je 2,5 v.H. = 7 000 DM.

7Ist durch die nachträglichen Herstellungsarbeiten ein anderes Wirtschaftsgut entstanden (Ab- schnitt 43 Abs. 5), so ist die AfA nach der voraussichtlichen Nutzungsdauer des anderen Wirt- schaftsguts zu bemessen.

AfA nach Einlage, Entnahme oder Nutzungsänderung

(12) 1Nach einer Einlage, Entnahme oder Nutzungsänderung eines Wirtschaftsguts (Abschnitt 43 Abs. 6) ist die weitere AfA wie folgt vorzunehmen:

1. Hat sich die AfA-Bemessungsgrundlage für das Wirtschaftsgut geändert (Abschnitt 43 Abs. 6 Satz 1 und 2), 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 be- messen.
2. Bleiben die Anschaffungs- und Herstellungskosten des Wirtschaftsguts als Bemessungs- grundlage der AfA maßgebend (Abschnitt 43 Abs. 6 Satz 3), so ist die weitere AfA grund- sätzlich nach dem ursprünglich angewandten Absetzungsverfahren zu bemessen. Die AfA kann nur noch bis zu dem Betrag abgezogen werden, der von der Bemessungsgrundlage nach Abzug von AfA, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen verbleibt (vgl. BFH-Urteile vom 12. 12. 1985 — BStBl 1986 II S. 392 und vom 14. 2. 1989 — BStBl II S. 922). Ist für das Wirtschaftsgut noch nie AfA vorgenommen 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. Nach dem Übergang zur Buchführung oder zur Einkünfteerzielung kann die AfA nur noch bis zu dem Betrag abgezogen werden, der von der Bemessungsgrundlage nach Abzug der Beträge verbleibt, die entsprechend der gewählten AfA-Methode auf den Zeitraum vor dem Übergang entfallen.

Beispiel:

Eine im Jahr 1988 fertiggestellte und am 1. 12. 1988 erworbene Eigentumswohnung wird vom Dezember 1988 bis Februar 1990 vom Steuerpflichtigen selbst bewohnt und ab März 1990 vermietet.

Der Steuerpflichtige hat ab 1990 die Wahl zwischen der linearen AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG (Fall 1) und der degressiven AfA nach § 7 Abs. 5 Satz 1 EStG (Fall 2).

	Fall 1		Fall 2
Anschaffungskosten 1988	300 000 DM		300 000 DM
AfA-Verbrauch			
1988 ¹ / ₁₂ von 2 v.H.	500 DM	5 v.H.	15 000 DM
1989 2 v.H.	6 000 DM	5 v.H.	15 000 DM
1990 ² / ₁₂ von 2 v.H.	<u>1 000 DM</u>	² / ₁₂ von 5 v.H.	<u>2 500 DM</u>
insgesamt	7 500 DM		32 500 DM
verbleibendes AfA-Volumen	292 500 DM		267 500 DM
AfA ab Übergang zur Einkünfteerzielung			
1990 ¹⁰ / ₁₂ von 2 v.H.	5 000 DM	¹⁰ / ₁₂ von 5 v.H.	12 500 DM
1991 bis 1995 je 2 v.H.	6 000 DM	5 v.H.	15 000 DM
1996 2 v.H.	6 000 DM	2,5 v.H.	7 500 DM

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

Beispiel:

Von den gesamten Herstellungskosten in Höhe von 600 000 DM eines zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäudes, das je zur Hälfte eigenbetrieblichen Zwecken und fremden Wohnzwecken dient, entfallen je 300 000 DM auf die beiden selbständigen Gebäudeteile. Der eigenbetrieblich genutzte Gebäudeteil wird nach § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG degressiv, der zu fremden Wohnzwecken genutzte Gebäudeteil nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG linear abgeschrieben. Die jährliche AfA beträgt

- a) für den eigenbetrieblich genutzten Gebäudeteil
10 v.H. von 300 000 DM = 30 000 DM,
- b) für den zu fremden Wohnzwecken genutzten Gebäudeteil
2 v.H. von 300 000 DM = 6 000 DM.

Vom Beginn des 3. Jahres an wird die eigenbetriebliche Nutzung auf ein Drittel des bisher zu Wohnzwecken genutzten Gebäudeteils ausgedehnt. Von diesem Zeitpunkt an beträgt die AfA-Bemessungsgrundlage für den eigenbetrieblich genutzten Gebäudeteil 400 000 DM, für den zu fremden Wohnzwecken genutzten Gebäudeteil 200 000 DM. Für den nunmehr eigenbetrieblich genutzten Teil des bisher zu fremden Wohnzwecken genutzten Gebäudeteils ist die lineare AfA künftig mit dem höheren AfA-Satz des § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG vorzunehmen. Die AfA beträgt somit im 3. Jahr

- a) für den eigenbetrieblich genutzten Gebäudeteil
10 v.H. von 300 000 DM = 30 000 DM
+ 4 v.H. von 100 000 DM = 4 000 DM,
- b) für den zu fremden Wohnzwecken genutzten Gebäudeteil
2 v.H. von 200 000 DM = 4 000 DM.

AfA bei Miteigentum von Ehegatten

(13) Benutzt in einem den zusammenveranlagten Ehegatten als Miteigentümer gehörenden Gebäude einer der Ehegatten aus beruflichen Gründen ein Arbeitszimmer, so ist die auf diesen Raum entfallende AfA nach § 7 Abs. 4 EStG grundsätzlich ohne Rücksicht auf den Miteigentumsanteil des anderen Ehegatten bei den Einkünften des den Raum nutzenden Ehegatten als Werbungskosten abzuziehen (vgl. BFH-Urteil vom 12. 2. 1988 — BStBl II S. 764).

Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung bei Gebäuden

(14) ¹Absetzungen 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. ²AfaA sind jedoch auch bei Gebäuden nicht zu beanstanden, bei denen Afa nach § 7 Abs. 5 EStG vorgenommen wird. ³Ebenso schließen erhöhte Absetzungen nach § 7 b EStG AfaA nicht aus (BFH-Urteil vom 27. 6. 1978 — BStBl 1979 II S. 8). ⁴AfaA können u. a. in Betracht kommen, wenn bei einem Umbau bestimmte Teile eines Gebäudes entfernt werden (BFH-Urteil vom 1. 2. 1962 — BStBl III S. 272) oder wenn ein Gebäude abgebrochen wird (vgl. Abschnitt 33 a Abs. 5). ⁵AfaA können jedoch nicht vorgenommen werden, wenn ein zum Privatvermögen gehörendes objektiv technisch oder wirtschaftlich noch nicht verbrauchtes Gebäude abgerissen wird, um ein unbebautes Grundstück veräußern zu können (BFH-Urteil vom 6. 3. 1979 — BStBl II S. 551) oder wenn es in der Absicht eines grundlegenden Umbaus erworben wird (BFH-Urteil vom 4. 12. 1984 — BStBl 1985 II S. 208). ⁶Liegen die Voraussetzungen für eine AfaA vor, so muß diese vorgenommen werden, wenn ein Gebäude durch Abbruch, Brand oder ähnliches aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist (vgl. BFH-Urteil vom 7. 5. 1969 — BStBl II S. 464). ⁷Absetzungen für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung setzen außergewöhnliche Umstände voraus, die im Jahr ihrer Geltendmachung die wirtschaftliche Nutzbarkeit eines Wirtschaftsguts haben sinken lassen (BFH-Urteil vom 8. 7. 1980 — BStBl II S. 743).

44 a. Absetzung für Substanzverringerung

¹Absetzungen für Substanzverringerung (AfS) sind beim unentgeltlichen Erwerb eines Bodenschatzes nur zulässig, soweit der Rechtsvorgänger Anschaffungskosten für ein Wirtschaftsgut aufgewendet hat. ²Ein Bodenschatz wird erst dann zu einem Wirtschaftsgut, wenn begründete Vorstellungen über den Umfang und die Abbauwürdigkeit des Bodenschatzes bestehen und mit einem Abbau des Vorkommens zu rechnen ist (BFH-Urteil vom 13. 9. 1988 — BStBl 1989 II S. 37). ³AfS sind vorzunehmen, sobald mit dem Abbau des Bodenschatzes begonnen wird. ⁴Sie berechnen sich nach dem Verhältnis der im Wirtschaftsjahr geförderten Menge des Bodenschatzes zur gesamten geschätzten Abbaumenge. ⁵Unterbliebene AfS können in der Weise nachgeholt werden, daß sie in gleichen Beträgen auf die restliche Nutzungsdauer verteilt werden (BFH-Urteil vom 21. 2. 1967 — BStBl III S. 460). ⁶AfS, die unterblieben sind, um dadurch unberechtigte Steuervorteile zu erlangen, dürfen nicht nachgeholt werden.

48. Abschnitt 45 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 2 wird Satz 2 wie folgt gefaßt:

„Wegen der Bemessung der Afa in diesen Fällen vgl. Abschnitte 43 Abs. 5 und 44 Abs. 11 Satz 7.“

b) Absatz 3 wird wie folgt gefaßt:

(3) Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne des § 7 a Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG sind im Jahr ihrer Entstehung der bisherigen Bemessungsgrundlage für die Afa, für die erhöhten Absetzungen und für die Sonderabschreibungen hinzuzurechnen und so zu berücksichtigen, als wären sie zu Beginn dieses Jahres aufgewendet worden.

Beispiel:

An einem im April 1987 angeschafften beweglichen Wirtschaftsgut mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 10 Jahren, für das im Jahr 1987 die nach § 3 ZRFG zulässigen Sonderabschreibungen von 50 v.H. in Anspruch genommen worden sind, werden nachträgliche Herstellungsarbeiten vorgenommen und im Jahr 1991 beendet. Die nachträglichen Herstellungskosten entstehen im Dezember 1990 und im Januar 1991.

	<u>Abschrei- bungen</u>	<u>Buchwert- entwicklung</u>
Anschaffungskosten		10 000 DM
Abschreibungen 1987 bis 1989:		
a) 3 x 10 v.H. von 10 000 DM =	3 000 DM	
b) 50 v.H. von 10 000 DM =	<u>5 000 DM = —</u>	<u>8 000 DM</u>
Buchwert 31. 12. 1989		2 000 DM
nachträgliche Herstellungskosten 1990		<u>+ 1 800 DM</u>
		3 800 DM

	<u>Abschrei-</u> <u>bungen</u>	<u>Buchwert-</u> <u>entwicklung</u>
Abschreibungen 1990:		
a) 10 v.H. von 11 800 DM =	1 180 DM	
b) 50 v.H. von 11 800 DM =	5 900 DM	
abzüglich bisherige Sonderabschreibungen	<u>- 5 000 DM =</u>	<u>+ 900 DM = - 2 080 DM</u>
Buchwert 31. 12. 1990		1 720 DM
nachträgliche Herstellungskosten 1991		<u>+ 200 DM</u>
		1 920 DM
Abschreibungen 1991:		
a) 10 v.H. von 12 000 DM =	1 200 DM	
b) 50 v.H. von 12 000 DM =	6 000 DM	
abzüglich bisherige Sonderabschreibungen	<u>- 5 900 DM =</u>	<u>+ 100 DM = - 1 300 DM</u>
Restwert 31. 12. 1991		620 DM.

c) Nach Absatz 3 werden die Zwischenüberschrift „Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ und folgender neuer Absatz 4 eingefügt:

(4) ¹Nachträgliche Minderungen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne des § 7 a Abs. 1 Satz 3 EStG sind im Jahr der Minderung von der bisherigen Bemessungsgrundlage für die AfA, für die erhöhten Absetzungen und für die Sonderabschreibungen abzuziehen und so zu berücksichtigen, als wäre die Minderung zu Beginn des Jahres eingetreten. ²Zuschüsse mindern die Bemessungsgrundlage bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich im Jahr der Bewilligung des Zuschusses, in den übrigen Fällen im Jahr des Zuflusses des Zuschusses.

Beispiel:

An einem Gebäude werden im Jahr 1990 Baumaßnahmen im Sinne des § 82 i EStDV durchgeführt. Im Februar 1992 wird ein Zuschuß gezahlt.

	<u>Buchwert-</u> <u>entwicklung</u>
Herstellungskosten	100 000 DM
Erhöhte Absetzungen 1990 bis 1991:	
2 x 10 v.H. von 100 000 DM =	<u>- 20 000 DM</u>
Buchwert 31. 12. 1991	80 000 DM
Zuschuß 1992	<u>- 40 000 DM</u>
	40 000 DM
Erhöhte Absetzungen 1992 bis 1997:	
6 x 10 v.H. von 60 000 DM =	36 000 DM
Erhöhte Absetzungen 1998 (Rest)	<u>+ 4 000 DM = - 40 000 DM</u>
Buchwert 31. 12. 1998 (= Ende des 9. Jahres)	0 DM

³Wird ein Zuschuß zurückgezahlt, so ist der Rückzahlungsbetrag im Jahr der Rückzahlung 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 zurückgezahlt worden. ⁴Bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich tritt an die Stelle des Jahres der Rückzahlung das Jahr, in dem die Rückzahlungsverpflichtung entsteht.

Beispiel:

Sachverhalt wie in dem Beispiel zu Satz 1 mit der Ergänzung, daß der Zuschuß im Jahr 1993 zurückgezahlt werden muß.

	<u>Buchwert- entwicklung</u>
Herstellungskosten	100 000 DM
Erhöhte Absetzungen 1990 bis 1991:	
2 x 10 v.H. von 100 000 DM =	<u>— 20 000 DM</u>
Buchwert 31. 12. 1991	80 000 DM
Zuschuß 1992	<u>— 40 000 DM</u>
	40 000 DM
Erhöhte Absetzungen 1992:	
10 v.H. von 60 000 DM =	<u>— 6 000 DM</u>
Buchwert 31. 12. 1992	34 000 DM
Rückzahlung Zuschuß 1993	<u>+ 40 000 DM</u>
	74 000 DM
Erhöhte Absetzungen 1993 bis 1999:	
7 x 10 v.H. von 100 000 DM =	<u>— 70 000 DM</u>
Restwert 31. 12. 1999 (= Ende 10. Jahres)	4 000 DM.

- d) Die Absätze 4 bis 8 werden Absätze 5 bis 9.
- e) In der Zwischenüberschrift vor Absatz 5 werden die Worte „und Teilerstellungskosten“ gestrichen.
- f) Der neue Absatz 5 wird wie folgt geändert:
- aa) Nach Satz 4 werden die folgenden Sätze eingefügt:

„Werden Anzahlungen durch Hingabe eines Wechsels geleistet, so sind sie nicht schon im Zeitpunkt der Diskontierung des Wechsels aufgewendet, wenn der Diskonterlös für die Laufzeit des Wechsels auf einem Festgeldkonto angelegt wird und der Diskontnehmer während der Laufzeit des Wechsels nicht über den Wechselgegenwert verfügen kann (BFH-Urteil vom 30. 10. 1986 — BStBl 1987 II S. 137). Bei Zahlung durch Überweisungsauftrag ist der Zeitpunkt der Anzahlung grundsätzlich der Zeitpunkt, in dem der Schuldner seiner Bank den Überweisungsauftrag erteilt hat (BFH-Urteil vom 22. 5. 1987 — BStBl II S. 673), es sei denn, die Zahlung wird auf ein Sperrkonto überwiesen (BFH-Urteil vom 23. 4. 1980 — BStBl II S. 643).“

- bb) Die bisherigen Sätze 6 bis 8 werden gestrichen.
- g) Die Zwischenüberschrift vor dem neuen Absatz 6 und Absatz 6 werden wie folgt gefaßt:

Teilerstellungskosten

(6) ¹Teilerstellungskosten sind die Aufwendungen, die bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Wirtschaftsguts entstanden sind (BFH-Urteil vom 15. 11. 1985 — BStBl 1986 II S. 367). ²Zu den Teilerstellungskosten eines Gebäudes gehören auch die Aufwendungen für das bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs auf der Baustelle angelieferte, aber noch nicht verbaute Baumaterial. ³Unerheblich ist, ob in dem Wirtschaftsjahr bereits Zahlungen für Teilerstellungskosten geleistet sind. ⁴Auch 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. ⁵Anzahlungen auf Teilerstellungskosten sind nicht begünstigt (vgl. BFH-Urteil vom 10. 3. 1982 — BStBl II S. 426). ⁶Soweit sich die Zahlungen am Baufortschritt ausrichten, können sie aus Vereinfachungsgründen als Anhaltspunkt für die Höhe der entstandenen Teilerstellungskosten dienen.

- h) In Absatz 7 werden die Sätze 5 bis 7 gestrichen.
- i) In Absatz 9 Satz 2 wird der Klammerzusatz wie folgt gefaßt:
- „(vgl. aber Abschnitt 164 Abs. 1 Sätze 3 und 4)“.

49. Abschnitt 52 wird wie folgt gefaßt:

52. Anwendungsbereich

¹Soweit § 7 b EStG weiter anzuwenden ist, gelten die Anweisungen in den Abschnitten 52 bis 63 EStR 1987 weiter. ²Wegen des zeitlichen Anwendungsbereichs der jeweiligen Vorschriften des § 7 b EStG sowie des § 54 EStG 1983 wird auf die tabellarische Übersicht in Anlage 4 a hingewiesen.

50. Die Abschnitte 53 bis 63 werden aufgehoben.

51. Abschnitt 64 wird wie folgt geändert

a) In Absatz 1 wird in Satz 5 das Klammerzitat „Abschnitt 42 a Abs. 3“ durch das Klammerzitat „Abschnitt 42 a Abs. 6“ ersetzt.

b) Absatz 2 wird wie folgt gefaßt

(2) Bei Gebäuden, bei denen in der Zeit, in der erhöhte Absetzungen nach § 7 b EStG in Anspruch genommen worden sind, ein Nutzungswert nach § 21 a EStG angesetzt worden ist, sind bei der Berechnung des Restwerts im Sinne des § 7 b Abs. 1 Satz 2 EStG die Anschaffungs- oder Herstellungskosten außer um die in Anspruch genommenen erhöhten Absetzungen auch um die gesamten durch den Grundbetrag abgegoitenen AfA nach § 7 EStG zu kürzen (BFH-Urteil vom 28. 10. 1980 — BStBl 1981 II S. 212).

c) In Absatz 3 wird Satz 2 wie folgt gefaßt

„Für die Ermittlung des Restwerts gelten die Absätze 1 und 4 sinngemäß.“

52. Abschnitt 65 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 werden am Ende des Satzes 3 der Punkt durch einen Strichpunkt ersetzt und folgender Satzteil angefügt

„wegen des Aufteilungsmaßstabs vgl. Abschnitt 13 b“

b) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 wird der Strichpunkt durch einen Punkt ersetzt und der folgende Satzteil gestrichen.

bb) In Satz 2 wird die Verweisung „Abschnitt 55“ durch die Verweisung „Abschnitt 55 EStR 1987“ ersetzt.

c) Absatz 4 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 wird die Verweisung „Abschnitt 55“ durch die Verweisung „Abschnitt 55 EStR 1987“ ersetzt.

bb) Satz 2 wird wie folgt gefaßt

„Wegen der Berechnung des Restwerts im Sinne des § 7 b Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 3 EStG wird auf Abschnitt 64 Abs. 3 und 4 hingewiesen.“

53. Abschnitt 77 wird wie folgt geändert:

a) Die Absätze 1 und 2 werden gestrichen; die bisherigen Absätze 3 bis 13 werden Absätze 1 bis 11.

b) Im neuen Absatz 1 werden die Sätze 1 und 2 wie folgt gefaßt

„Der in § 7 d Abs. 1 EStG genannte Vorhundertersatz für die erhöhten Absetzungen darf auch dann nicht überschritten werden, wenn die AfA nach § 7 Abs. 1 oder 4 EStG höher wäre; § 7 a Abs. 3 EStG ist insoweit nicht anwendbar. In den zurückliegenden Wirtschaftsjahren nicht voll in Anspruch genommene erhöhte Absetzungen können aber nachgeholt werden.“

c) Im neuen Absatz 3 Satz 6 wird die Verweisung „Abschnitt 137 Abs. 6“ durch die Verweisung „Abschnitt 137 Abs. 5“ ersetzt.

d) Der neue Absatz 7 wird wie folgt gefaßt

(7) ¹Die Zweckbindungsvoraussetzung des § 7 d Abs. 6 EStG ist grundsätzlich nicht erfüllt, wenn der Steuerpflichtige ein Wirtschaftsgut vor Ablauf des Fünfjahreszeitraums veräußert, vermietet oder verpachtet oder in eine ausländische Betriebsstätte, in das Umlaufvermögen oder in das Privatvermögen überführt. ²Im übrigen gelten bei der Auslegung des § 7 d Abs. 6 EStG die Tz. 13 und 15 bis 18 der Verwaltungsanweisungen zu § 3 ZRFG (vgl. BMF-Schreiben vom 27. 12. 1989 — BStBl I S. 518 und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder) mit der Maßgabe, daß an die Stelle der Betriebsstätte des Steuerpflichtigen im Zonenrandgebiet

der im Inland belegene Betrieb des Steuerpflichtigen tritt. ³Wird bei einem Wirtschaftsgut, für das erhöhte Absetzungen in Anspruch genommen worden sind, die Zweckbindungsvoraussetzung nicht erfüllt, so sind die erhöhten Absetzungen durch Änderung des Steuerbescheids nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO rückwirkend zu versagen.

e) Im neuen Absatz 11 Satz 2 wird die Zahl „1987“ durch die Zahl „1990“ und die Zahl „1984“ durch die Zahl „1987“ ersetzt.

54. In Abschnitt 82 Abs. 1 Satz 1 wird die Verweisung wie folgt gefaßt:

„(§ 2 Nr. 1 Krankenhausfinanzierungsgesetz — KHG — in der Fassung der Bekanntmachung vom 23. 12. 1985, BGBl. 1986 I S. 33, BFH-Urteil vom 2. 3. 1989 — BStBl II S. 506)“.

55. Abschnitt 83 wird wie folgt gefaßt:

83. Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe

(1) ¹Die Sonderabschreibungen nach § 7 g EStG sind nur zulässig, wenn das Wirtschaftsgut zum Anlagevermögen eines Betriebs gehört, bei dem im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung der Einheitswert nicht mehr als 240 000 DM und bei Gewerbebetrieben im Sinne des Gewerbesteuergesetzes das Gewerbekapital nicht mehr als 500 000 DM beträgt (§ 7 g Abs. 2 Nr. 1 EStG). ²Beide Voraussetzungen müssen bei Gewerbetreibenden gleichzeitig erfüllt sein. ³Wird für einen Betrieb 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. ⁴Einheitswert 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. ⁵Gewerbekapital im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts ist das Gewerbekapital auf den Stichtag, auf den der letzte Einheitswert des Betriebs festzustellen war (§ 12 Abs. 1 und 5 GewStG). ⁶Wird ein Wirtschaftsgut vor dem Zeitpunkt angeschafft oder hergestellt, zu dem erstmals ein Einheitswert festzustellen (§ 23 Abs. 1 Nr. 1 in Verbindung mit Abs. 2 Satz 2 BewG) oder ein Gewerbekapital zu ermitteln ist (§ 12 Abs. 1 GewStG), so sind der Einheitswert und das Gewerbekapital maßgebend, die auf den der Anschaffung oder Herstellung folgenden Feststellungszeitpunkt festgestellt bzw. ermittelt werden. ⁷Ist ein Gewerbebetrieb im Laufe des Kalenderjahrs in die Gewerbesteuerpflicht eingetreten, so bestehen keine Bedenken, wenn anstelle des der Anschaffung oder Herstellung folgenden Feststellungszeitpunkts der Zeitpunkt des Beginns der Steuerpflicht und anstelle des Einheitswerts und des Gewerbekapitals Hilfswerte zugrunde gelegt werden, die in sinngemäßer Anwendung des § 23 GewStDV in der Fassung vor Aufhebung der Vorschrift durch die Verordnung vom 24. 11. 1986 (BGBl. I S. 2073, BStBl I S. 541) ermittelt werden.

(2) ¹Ist ein Steuerpflichtiger Inhaber mehrerer Betriebe, so ist für jeden Betrieb gesondert zu prüfen, ob die Grenzen des § 7 g Abs. 2 Nr. 1 EStG überschritten werden. ²Bei Personengesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, sind der Einheitswert des Betriebsvermögens und das Gewerbekapital der Personengesellschaft maßgebend. ³Das gilt auch, wenn die Sonderabschreibungen bei Wirtschaftsgütern in Anspruch genommen werden, die zum Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers der Personengesellschaft gehören. ⁴Im Fall der Organschaft ist für Organträger und Organgesellschaft jeweils gesondert zu entscheiden, ob die nach § 7 g Abs. 2 Nr. 1 EStG maßgebenden Grenzen überschritten sind. ⁵Im Fall der Betriebsaufspaltung sind hingegen bei der in Satz 1 bezeichneten Prüfung jeweils Einheitswert und Gewerbekapital des Besitzunternehmens und des Betriebsunternehmens zusammenzurechnen. ⁶Dabei sind Forderungs- und Schuldverhältnisse zwischen Besitzunternehmen und Betriebsunternehmen so außer Betracht zu lassen, daß Vermögenswerte nicht zweimal erfaßt werden.

(3) ¹Stellt sich nachträglich heraus, daß eine der Grenzen des § 7 g Abs. 2 Nr. 1 EStG überschritten worden ist, z. B. durch eine geänderte Feststellung des Einheitswerts, so sind die Sonderabschreibungen durch Änderung des Steuerbescheids nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO rückwirkend zu versagen. ²Wird ein festgestellter Einheitswert von mehr als 240 000 DM oder ein Gewerbekapital von mehr als 500 000 DM nachträglich auf einen Betrag herabgesetzt, der die genannten Höchstgrenzen nicht überschreitet, und wird dadurch dem Steuerpflichtigen rückwirkend das Wahlrecht für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen eröffnet, so ist insoweit einem Antrag auf Bilanzänderung im Sinne des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG zuzustimmen (vgl. Abschnitt 15 Abs. 2).

(4) ¹Die Sonderabschreibungen nach § 7 g EStG kommen nur für neue bewegliche Wirtschaftsgüter in Betracht. ²Ein bewegliches Wirtschaftsgut, das der Steuerpflichtige selbst hergestellt hat, ist stets als neu anzusehen, wenn der Teilwert der bei der Herstellung verwendeten gebrauchten Wirtschaftsgüter 10 v.H. des Teilwerts des hergestellten Wirtschaftsguts nicht über-

steigt (BFH-Urteil vom 4. 8. 1983 — BStBl 1984 II S. 631). ³Ein bewegliches Wirtschaftsgut ist in jedem Fall neu, wenn bei der Herstellung eine neue Idee verwirklicht wird und dadurch ein andersartiges Wirtschaftsgut entsteht, das dem Betrieb im Wettbewerb hilft. ⁴Danach sind z. B. aus gebrauchten Containern hergestellte Bau-, Werkzeug- und Maschinenbuden neue Wirtschaftsgüter (BFH-Urteil vom 12. 6. 1975 — BStBl 1976 II S. 96). ⁵Ein aus dem Vorderteil und dem Hinterteil zweier gebrauchter Schiffe zusammengesetztes Binnenschiff ist dagegen kein neues Wirtschaftsgut (BFH-Urteil vom 8. 2. 1980 — BStBl II S. 341). ⁶Wird ein bewegliches Wirtschaftsgut angeschafft, so ist es neu, wenn es in ungebrauchtem Zustand erworben wird und beim Hersteller die Voraussetzungen vorliegen, die für die Annahme eines neuen Wirtschaftsguts bei der Selbstherstellung erforderlich sind (fabrikneu). ⁷Ein Wirtschaftsgut ist auch dann noch neu, wenn der Teilwert der im unmittelbaren zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit seiner Anschaffung eingebauten gebrauchten Wirtschaftsgüter 10 v.H. des Teilwerts des einheitlichen Wirtschaftsguts nicht übersteigt (BFH-Urteil vom 4. 12. 1981 — BStBl 1984 II S. 630). ⁸Wird ein fabrikanes Wirtschaftsgut zunächst mietweise genutzt und später vom Mieter unter Anrechnung der gezahlten Miete gekauft, so ist das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Kaufs nicht neu (BFH-Urteil vom 24. 5. 1968 — BStBl II S. 571). ⁹Etwas anderes gilt, wenn Kaufabsicht und vorherige Erprobung Vertragsbestandteil sind und die Mietdauer die für eine Erprobung angemessene Zeit nicht übersteigt (BFH-Urteil vom 16. 1. 1986 — BStBl II S. 467). ¹⁰Ein Wirtschaftsgut ist ebenfalls nicht neu, wenn es vor dem Erwerb zu Vorführzwecken verwendet worden ist (BFH-Urteil vom 13. 3. 1979 — BStBl II S. 287). ¹¹Dagegen ist die Erprobung durch den Hersteller zur Prüfung der Funktionsfähigkeit des Wirtschaftsguts unschädlich, wenn sie über das notwendige Maß nicht hinausgeht. ¹²Der Voraussetzung „neu“ steht es nicht entgegen, daß das Wirtschaftsgut technisch veraltet oder lange Zeit gelagert worden ist.

(5) ¹Ein Wirtschaftsgut verbleibt mindestens 1 Jahr in einer inländischen Betriebsstätte des begünstigten Betriebs, wenn während dieses Zeitraums eine dauerhafte räumliche Beziehung zu einer solchen Betriebsstätte bestehen bleibt. ²Die 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. ³Die Veräußerung, Vermietung oder Verpachtung im Rahmen der entgeltlichen Übertragung, der Vermietung oder der Verpachtung des begünstigten Betriebs ist jedoch unschädlich, solange der begünstigte Betrieb in der Hand des Erwerbers, Mieters oder Pächters bestehen bleibt. ⁴Im übrigen gelten bei der Auslegung dieser Verbleibensvorschrift die Verwaltungsanweisungen zu § 3 ZRFVG (vgl. BMF-Schreiben vom 27. 12. 1989 — BStBl I S. 518 und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder) mit der Maßgabe, daß an die Stelle des Zonenrandgebiets das Inland tritt, und zwar

1. für die Ermittlung des einjährigen Verbleibenszeitraums in den Fällen der Rechtsnachfolge Tz. 13,
2. für die Voraussetzungen bei Wirtschaftsgütern, die ihrer Art nach nicht dazu bestimmt und geeignet sind, durch den Steuerpflichtigen im räumlich abgegrenzten Bereich seiner Betriebsstätte eingesetzt zu werden, z. B. Transportmittel und Baugeräte Tz. 8 bis 10,
3. für die Voraussetzungen bei Wirtschaftsgütern, die der Steuerpflichtige einem Dritten zur Nutzung überläßt, Tz. 11 und
4. für sonstige Fälle eines schädlichen oder unschädlichen Ausscheidens von Wirtschaftsgütern aus einer inländischen Betriebsstätte des begünstigten Betriebs Tz. 17 und 18.

⁵Wird 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.

(6) Ein Wirtschaftsgut wird ausschließlich oder fast ausschließlich im Betrieb des Steuerpflichtigen betrieblich genutzt, wenn es zu mindestens 90 v.H. eigenbetrieblichen Zwecken dient.

(7) 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 darauffolgenden Jahren des Begünstigungszeitraums.

56. Abschnitt 84 a wird aufgehoben.

57. Abschnitt 85 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 1 Satz 2 werden die Worte „den Weihnachts-Freibetrag und den Arbeitnehmer-Freibetrag“ gestrichen und das Klammerzitat „(§ 19 Abs. 2 bis 4 EStG)“ durch das Klammerzitat „(§ 19 Abs. 2 EStG)“ ersetzt.

b) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 werden die Worte „den Weihnachts-Freibetrag und den Arbeitnehmer-Freibetrag“ gestrichen, das Klammerzitat „(§ 19 Abs. 2 bis 4 EStG)“ durch das Klammerzitat „(§ 19 Abs. 2 EStG)“ sowie das Klammerzitat „(BFH-Urteile vom 3. 11. 1955 — BStBl III S. 390 und vom 14. 2. 1958 — BStBl III S. 207)“ durch das Klammerzitat „(BFH-Urteil vom 14. 2. 1958 — BStBl III S. 207)“ ersetzt.

bb) In Satz 7 wird das Zitat „§ 18 Abs. 4, des § 24 a und des § 46 a EStG“ durch das Zitat „§ 24 a EStG“ ersetzt.

58. Abschnitt 86 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 5 wird der Betrag „50 DM“ durch den Betrag „75 DM“ ersetzt.

b) Folgender Absatz 6 wird angefügt:

(6) ¹Wird der Vorsteuerabzug nach § 15 a UStG berichtigt, so sind Minderbeträge nur dann als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu behandeln, wenn die Rückzahlungsbeträge in Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG stehen. ²Dementsprechend sind z. B. Vorsteuerberichtigungsbeträge nach § 15 a UStG bei Veräußerung eines Wirtschaftsguts im Bereich der Überschusseinkünfte nicht als Werbungskosten zu behandeln, da sie nicht mit der Einnahmeerzielung, sondern mit der nicht der Einkommensteuer unterliegenden Veräußerung zusammenhängen. ³Zur Behandlung der Vorsteuerbeträge bei fehlgeschlagener Option siehe BFH-Urteil vom 13. 11. 1986 (BStBl 1987 II S. 374).

59. Abschnitt 86 a wird wie folgt gefaßt:

86 a. Sonderausgaben (Allgemeines)

¹Als Sonderausgaben im Sinne des § 10 Abs. 1 EStG können nur Aufwendungen abgezogen werden, die auf einer eigenen Verpflichtung des Steuerpflichtigen beruhen und von ihm tatsächlich geleistet werden (BFH-Urteile vom 19. 4. 1989 — BStBl II S. 683 und 862). ²Nur bei Ehegatten, die nach § 26 b EStG zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, ist es für den Abzug von Sonderausgaben gleichgültig, ob sie der Ehemann oder die Ehefrau geleistet hat. ³Aufwendungen können nur in der Höhe als Sonderausgaben abgezogen werden, in der sie erstattete oder gutgeschriebene Beträge der gleichen Art, z. B. erstattete Kirchensteuer, rückvergütete Versicherungsbeiträge, übersteigen (vgl. BFH-Urteil vom 22. 11. 1974 — BStBl 1975 II S. 350). ⁴Wegen Besonderheiten bei willkürlich vorausgezahlten Kirchensteuern vgl. Abschnitt 101 Abs. 3, bei Dividenden, Überschuß- oder Gewinnanteilen bei Versicherungen und Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit vgl. Abschnitt 88 Abs. 6, bei Versicherungsbeiträgen des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung des Arbeitnehmers vgl. Abschnitt 88 Abs. 4 Satz 5.

60. Abschnitt 86 b wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 wird Satz 3 durch folgende Sätze ersetzt:

„Die Zustimmung wirkt auch dann bis auf Widerruf, wenn sie im Rahmen eines Vergleichs erteilt wird. Im Fall der rechtskräftigen Verurteilung zur Erteilung der Zustimmung (§ 894 Abs. 1 ZPO; vgl. BFH-Urteil vom 25. 10. 1988 — BStBl 1989 II S. 192) wirkt sie nur für das Kalenderjahr, das Gegenstand des Rechtsstreits war.“

b) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 3 werden die Worte „dem Unterhaltsberechtigten“ gestrichen.

bb) In Satz 4 wird der Betrag „18 000 DM“ durch den Betrag „27 000 DM“ ersetzt.

cc) In Satz 5 werden die Worte „geschiedene Ehegatten“ durch das Wort „Empfänger“ und der Betrag „18 000 DM“ durch den Betrag „27 000 DM“ ersetzt sowie nach den Worten „an jeden“ das Wort „Empfänger“ gestrichen.

dd) Folgende Sätze werden angefügt:

„Ist der Empfänger nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, kann ein Abzug der Unterhaltsleistungen auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens in Betracht kommen. Nach dem Stand vom 1. 1. 1990 gibt es eine entsprechende Regelung im Doppelbesteuerungsabkommen mit Kanada (BStBl 1982 I S. 752, 762).“

61. Abschnitt 87 wird wie folgt gefaßt:

87. Renten und dauernde Lasten

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

(2) ¹Der Begriff der Rente erfordert, daß sie auf längere Sicht gezahlt wird. ²Bei zeitlich befristeten Renten ist regelmäßig ein Zeitraum von zehn Jahren erforderlich und ausreichend (BFH-Urteile vom 7. 8. 1959 — BStBl III S. 463 und vom 10. 10. 1963 — BStBl III S. 563). ³Wegen des Begriffs der Leibrente sowie der Behandlung von Altenteilsleistungen in der Land- und Forstwirtschaft wird auf Abschnitt 167 hingewiesen. ⁴Beihilfen oder Zuschüsse zu Studienkosten sind in der Regel keine Renten (BFH-Urteil vom 24. 1. 1952 — BStBl III S. 48); der Verpflichtete kann sie nicht als Sonderausgaben abziehen. ⁵Das gleiche gilt für einmalige oder kurzfristige Zahlungen zur Ablösung einer Versorgungsrente (BFH-Urteil vom 23. 4. 1958 — BStBl III S. 277). ⁶Dauernde Lasten sind wiederkehrende, nach Zahl oder Wert nicht gleichmäßige Aufwendungen, die ein Steuerpflichtiger in Geld oder Sachwerten für längere Zeit einem anderen gegenüber auf Grund einer rechtlichen Verpflichtung zu erbringen hat (BFH-Urteil vom 4. 4. 1989 — BStBl II S. 779). ⁷Bei einmaligen oder kurzfristigen Zahlungen zur Ablösung einer dauernden Last entfällt die für die Abziehbarkeit gesetzlich geforderte Form, so daß der Ablösungsbetrag nicht als Sonderausgabe abgezogen werden kann (BFH-Urteile vom 23. 4. 1958 — BStBl III S. 277 und vom 26. 5. 1971 — BStBl II S. 655). ⁸Erbbauszinsen, die im Zusammenhang mit der Selbstnutzung einer Wohnung im eigenen Haus anfallen, können nicht als dauernde Last abgezogen werden. ⁹Zur Behandlung von Aufwendungen im Rahmen des ehelichen Versorgungsausgleichs als dauernde Last wird auf das BMF-Schreiben vom 20. 7. 1981 (BStBl I S. 567) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder hingewiesen.

(3) Bei Renten, Nießbrauchsrechten und sonstigen wiederkehrenden Leistungen, für die der Erwerber bei der Erbschaftsteuer die jährliche Versteuerung nach § 23 des Erbschaftsteuergesetzes beantragt hat, ist die Jahreserbschaftsteuer als dauernde Last nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG abziehbar (§ 35 Satz 3 EStG).

(4) ¹Renten und dauernde Lasten, die freiwillig oder auf Grund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht geleistet werden, sind grundsätzlich nicht als Sonderausgaben abziehbar. ²Das gilt auch für Zuwendungen an eine gegenüber dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gesetzlich unterhaltsberechtigten Person oder an deren Ehegatten (§ 12 Nr. 2 EStG). ³Steht Zuwendungen im Sinne der Sätze 1 und 2 eine Gegenleistung gegenüber, so kommt es darauf an, ob der Unterhaltscharakter der Zuwendungen oder der Gesichtspunkt der Gegenleistung überwiegt. ⁴Überwiegt der Unterhaltscharakter, so fallen die Zuwendungen in voller Höhe unter das Abzugsverbot, überwiegt dagegen der Gesichtspunkt der Gegenleistung, so greift das Abzugsverbot nicht ein (vgl. Abschnitt 123 Abs. 3). ⁵Entgeltlich im Austausch mit einer Gegenleistung übernommene dauernde Lasten können grundsätzlich nur insoweit als Sonderausgaben abgezogen werden, als der Wert der wiederkehrenden Leistungen den Wert der Gegenleistung übersteigt (BFH-Urteile vom 13. 8. 1985 — BStBl II S. 709 und vom 3. 6. 1986 — BStBl II S. 674). ⁶Wiederkehrende Leistungen, die im Zusammenhang mit der Übertragung von Vermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übernommen werden, sind, wenn § 12 Nr. 2 EStG nicht eingreift, auch insoweit voll abziehbar, als sie den Wert des übernommenen Vermögens noch nicht erreicht haben (BFH-Urteile vom 16. 9. 1965 — BStBl III S. 706 und vom 4. 4. 1989 — BStBl II S. 779). ⁷Der Wert unbarer Altenteilsleistungen ist nach § 1 Abs. 1 der SachBezV in der für den jeweiligen VZ geltenden Fassung zu schätzen (BFH-Urteile vom 23. 5. 1989 — BStBl II S. 784 und vom 21. 6. 1989 — BStBl II S. 786).

62. Abschnitt 87 a wird wie folgt gefaßt:

87 a. Vorsorgeaufwendungen (Allgemeines)

(1) Zu den Vorsorgeaufwendungen, die wegen ihres unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs mit steuerfreien Einnahmen nicht abziehbar sind, gehören z. B.

1. gesetzliche Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung, die auf steuerfreien Arbeitslohn entfallen (BFH-Urteil vom 27. 3. 1981 — BStBl II S. 530), z. B. auf Grund einer Freistellung nach einem Doppelbesteuerungsabkommen oder des Auslandstätigkeitserlasses vom 31. 10. 1983 (BStBl I S. 470),
2. Aufwendungen aus Mitteln, die nach ihrer Zweckbestimmung zur Leistung der Vorsorgeaufwendungen dienen, wie
 - a) steuerfreie Zuschüsse zur Krankenversicherung der Rentner, z. B. nach § 1304 e RVO (vgl. Abschnitt 6 Nr. 13);
 - b) Sonderleistungen, die Wehrpflichtige oder Zivildienstleistende unter bestimmten Voraussetzungen zum Ersatz für Beiträge zu einer Krankenversicherung, Unfallversicherung oder Haftpflichtversicherung erhalten (§ 7 USG in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. 9. 1980 — BGBl. I S. 1685, zuletzt geändert durch Artikel II § 18 des Gesetzes vom 4. 11. 1982 — BGBl. I S. 1450; § 78 Abs. 1 Nr. 2 ZDG in der Fassung der Bekanntmachung vom 29. 9. 1983 — BGBl. I S. 1221). Beiträge zu Versicherungen, die mit dem Führen und Halten von Kraftfahrzeugen zusammenhängen, z. B. Kraftfahrzeug-Haftpflichtversicherung,

Kraftfahrzeug-Insassenunfallversicherung, werden nach § 7 Abs. 2 Nr. 4 USG nicht ersetzt;

- c) Beiträge zur Alters- und Hinterbliebenenversorgung, die Wehrpflichtigen und Zivildienstleistenden erstattet werden (§§ 14 a und 14 b Arbeitsplatzschutzgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. 4. 1980 BGBl. I S. 425, geändert durch Artikel 25 des Haushaltsbegleitgesetzes 1984 vom 22. 12. 1983 — BGBl. I S. 1532; § 78 Abs. 1 Nr. 1 ZDG in der unter Buchstabe b angeführten Fassung);
- d) steuerfreie Beträge, die Land- und Forstwirte nach dem Sozialversicherungs-Beitragsentlastungsgesetz vom 21. 7. 1986 (BGBl. I S. 1070) zur Entlastung von Vorsorgeaufwendungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG erhalten.

(2) ¹Vorsorgeaufwendungen sind außerdem nur abziehbar, wenn sie an Versicherungsunternehmen oder Bausparkassen, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben oder denen die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland erteilt ist, oder an einen Sozialversicherungsträger geleistet werden. ²Ein Verzeichnis der ausländischen Versicherungsunternehmen, die die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland haben, ist als Anlage 5 abgedruckt. ³Darin sind bei den einzelnen Versicherungsunternehmen nur die Versicherungszweige aufgeführt, für die Beiträge als Sonderausgaben abziehbar sind.

(3) Vorsorgeaufwendungen sind ferner nur dann abziehbar, wenn sie nicht vermögenswirksame Leistungen darstellen, für die Anspruch auf eine Arbeitnehmer-Sparzulage nach § 13 des 5. VermBG in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. 1. 1989 (BGBl. I S. 137, BStBl I S. 90) besteht.

63. Abschnitt 88 wird wie folgt gefaßt:

88. Beiträge zu Versicherungen

(1) ¹Als Sonderausgaben können nur Beiträge zu den in § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG genannten Versicherungen abgezogen werden. ²Zu den Krankenversicherungen gehört auch die Krankentagegeldversicherung (BFH-Urteil vom 22. 5. 1969 — BStBl II S. 489). ³Zu den Versicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall gehören auch Pensions-, Versorgungs- und Sterbekassen sowie Berufsunfähigkeits-, Aussteuer- und Erbschaftsteuerversicherungen. ⁴Auch Beiträge zu Pflegekranken- und Pflegerentenversicherungen können als Sonderausgaben abgezogen werden. ⁵Die bei Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht und bei Kapitalversicherungen erforderliche laufende Beitragsleistung liegt auch vor, wenn die Dauer der Beitragsleistung kürzer ist als die Vertragsdauer. ⁶Die laufende Beitragsleistung darf jedoch nicht wirtschaftlich einem Einmalbeitrag gleichkommen. ⁷Dies ist dann nicht der Fall, wenn nach dem Vertrag eine laufende Beitragsleistung für mindestens fünf Jahre vorgesehen ist. ⁸Beiträge zu Lebensversicherungen mit Teilleistungen auf den Erlebensfall vor Ablauf der Mindestvertragsdauer von zwölf Jahren sind auch nicht teilweise als Sonderausgaben abziehbar (BFH-Urteil vom 27. 10. 1987 — BStBl 1988 II S. 132). ⁹Zur Behandlung von Versicherungsbeiträgen im Rahmen des ehelichen Versorgungsausgleichs als Sonderausgaben wird auf das BMF-Schreiben vom 20. 7. 1981 (BStBl I S. 567) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder hingewiesen.

(2) Keine Sonderausgaben sind insbesondere die Beiträge zu Sachversicherungen, z. B. Hausratversicherung, Kfz-Kaskoversicherung und zu Rechtsschutzversicherungen.

(3) ¹Selbständige Angehörige bestimmter Berufsgruppen, z. B. Ärzte, Rechtsanwälte, Hebammen, Schornsteinfeger sowie selbständige Handwerker sind zur Leistung bestimmter Versorgungsbeiträge gesetzlich verpflichtet. ²Solche Zwangsbeiträge stellen, auch soweit sie auf die sog. „alte Last“ entfallen, keine Betriebsausgaben dar, wenn sie gleichzeitig der eigenen Versorgung oder der Versorgung der Angehörigen dienen (BFH-Urteile vom 13. 4. 1972 — BStBl II S. 728 und 730 sowie die dort angeführte Rechtsprechung). ³Das wird in der Regel zutreffen. ⁴Sie können in diesem Fall als Sonderausgaben im Rahmen des § 10 EStG abgezogen werden.

(4) ¹Beiträge zu Versicherungen kann derjenige geltend machen, der sie als Versicherungsnehmer aufgewendet hat (BFH-Urteil vom 19. 4. 1989 — BStBl II S. 683 und 862); bei Ehegatten vgl. Abschnitt 86 a Satz 2. ²Es ist ohne Bedeutung, wer der Versicherte ist oder wem die Versicherungssumme oder eine andere Leistung, z. B. das Sterbegeld aus einer Sterbekasse, später zufließt (BFH-Urteil vom 20. 11. 1952 — BStBl 1953 III S. 36). ³Zu den berücksichtigungsfähigen Versicherungsbeiträgen gehören auch die Austertigungsgebühr und die Versicherungssteuer (BFH-Urteil vom 1. 2. 1957 — BStBl III S. 103). ⁴Wer in den Lebensversicherungsvertrag eines anderen eintritt, kann nur die nach seinem Eintritt fällig werdenden Beiträge als Sonderausgaben abziehen; der Eintritt gilt nicht als neuer Vertragsabschluß (BFH-Urteil vom 9. 5. 1974 — BStBl II S. 633). ⁵Versicherungsbeiträge des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung des Arbeitnehmers

können als Sonderausgaben des Arbeitnehmers abgezogen werden, es sei denn, daß der Arbeitgeber die Lohnsteuer für diese Beiträge pauschal berechnet und übernommen hat.

(5) ¹Wird ein Kraftfahrzeug teils für berufliche und teils für private Zwecke benutzt, so kann der Steuerpflichtige den Teil seiner Aufwendungen für die Kraftfahrzeug-Haftpflichtversicherung, der dem Anteil der privaten Nutzung entspricht, im Rahmen des § 10 EStG als Sonderausgaben abziehen. ²Werden für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder Familienheimfahrten mit eigenem Kraftfahrzeug Pauschbeträge nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG als Werbungskosten abgezogen, so können die Aufwendungen für die Kraftfahrzeug-Haftpflichtversicherung aus Vereinfachungsgründen in voller Höhe als Sonderausgaben anerkannt werden.

(6) ¹Dividenden, Überschußanteile oder Gewinnanteile, die bei Versicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall von dem Versicherer ausgezahlt oder gutgeschrieben werden, mindern im Jahr der Auszahlung oder Gutschrift die als Sonderausgaben abziehbarer Beiträge (BFH-Urteile vom 20. und 27. 2. 1970 — BStBl II S. 314 und 422). ²Das gilt nicht, soweit die Dividenden zur Abkürzung der Versicherungsdauer oder der Dauer der Beitragszahlung oder zur Erhöhung der Versicherungssumme (Summenzuwachs) verwendet werden oder nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören. ³Der Erhöhung der Versicherungssumme steht die verzinsliche Ansammlung der Dividenden gleich, wenn sie nach den Vertragsbestimmungen erst bei Fälligkeit der Hauptversicherungssumme ausgezahlt werden. ⁴Die Sätze 1 bis 3 gelten entsprechend, wenn der Versicherungsnehmer an einem Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit beteiligt ist.

(7) ¹Bei Abtretung von Ansprüchen aus Rentenversicherungen gegen Einmalbeitrag (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb EStG) vor Ablauf von 12 Jahren ist aus Billigkeitsgründen keine Nachversteuerung durchzuführen, wenn der Steuerpflichtige einen hypothekarisch gesicherten Kredit von einem Versicherungsunternehmen aufgenommen, zur weiteren Sicherung des Kredits einen Lebensversicherungsvertrag abgeschlossen und den Anspruch aus diesem Vertrag an das Versicherungsunternehmen abgetreten hat. ²Das gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige den Anspruch aus dem Versicherungsvertrag zur weiteren Sicherung eines Baudarleihens an eine Bausparkasse abgetreten hat. ³Die Sätze 1 und 2 gelten entsprechend bei Versicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall gegen Einmalbeitrag, der nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b EStG in den vor dem 1. 1. 1990 geltenden Fassungen als Sonderausgabe abgezogen worden ist (§ 52 Abs. 13 a EStG).

(8) ¹Bei einer Nachversteuerung nach § 30 EStDV wird der Steuerbescheid des Kalenderjahrs, in dem der Einmalbeitrag als Sonderausgabe berücksichtigt worden ist, nicht berichtigt. ²Es ist vielmehr lediglich festzustellen, welcher Erstattungsbetrag oder welche Steuer für dieses Kalenderjahr festzusetzen gewesen wäre, wenn der Steuerpflichtige den Einmalbeitrag nicht geleistet hätte. ³Der Unterschiedsbetrag zwischen diesem Erstattungsbetrag oder dieser Steuer und dem seinerzeit festgesetzten Erstattungsbetrag oder der seinerzeit festgesetzten Steuer ist als Nachsteuer für das Kalenderjahr zu erheben, in dem der schädliche Tatbestand eingetreten ist. ⁴Wird die Versicherungssumme nur zum Teil ausgezahlt, der Einmalbeitrag nur zum Teil zurückgezahlt oder werden die Ansprüche aus dem Versicherungsvertrag nur teilweise abgetreten oder beliehen, so ist bei der Ermittlung der nachzuerhebenden Steuer der Einmalbeitrag in der Höhe als nicht geleistet anzusehen, in der Teilbeträge vorzeitig gezahlt oder Ansprüche vorzeitig abgetreten oder beliehen werden.

64. Abschnitt 92 wird wie folgt gefaßt:

92. Beiträge an Bausparkassen zur Erlangung eines Bauspardarleihens (Allgemeines)

(1) ¹Bausparkassen sind Kreditinstitute im Sinne des § 1 Abs. 1 des Gesetzes über Bausparkassen vom 16. 11. 1972 (BGBl. I S. 2097). ²Ein Verzeichnis der öffentlich-rechtlichen und der privaten Bausparkassen enthält Anlage 6.

(2) ¹Baudarlehen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG sind Darlehen, die bestimmt sind

1. zum Bau, zum Erwerb oder zur Verbesserung eines Wohngebäudes oder eines anderen Gebäudes, soweit es Wohnzwecken dient, oder einer Eigentumswohnung, zum Erwerb eines eigentumsähnlichen Dauerwohnrechts oder zur Beteiligung an der Finanzierung des Baues oder Erwerbs eines Gebäudes gegen Überlassung einer Wohnung. Zum Begriff der Verbesserung eines Wohngebäudes vgl. BFH-Urteil vom 22. 3. 1968 (BStBl II S. 512). Begünstigt sind auch die Ausstattung eines Wohngebäudes mit Einbaumöbeln sowie die Errichtung oder der Einbau von Schwimmanlagen, Saunen, Zweitgaragen, Heizungsanlagen. Voraussetzung ist, daß die Einrichtungen wesentliche Bestandteile eines Wohngebäudes sind oder ein Nebengebäude oder eine Außenanlage (§ 89 BewG; Abschnitt 45 BewRGr) darstellen (vgl. BFH-Urteil vom 29. 10. 1976 — BStBl 1977 II S. 152);

2. zum Erwerb von Bauland, das der Bausparer in der Absicht erwirbt, ein Wohngebäude zu errichten. Soll das zu errichtende Gebäude nur zum Teil Wohnzwecken dienen, so ist der Erwerb nur insoweit begünstigt, als das Bauland auf den Wohnzwecken dienenden Teil des Gebäudes entfällt. Auf die Baureife des Grundstücks kommt es nicht an;
3. zum Erwerb eines Grundstücks, auf dem der Bausparer als Erbbauberechtigter bereits ein Wohngebäude errichtet hat. Nummer 2 Satz 2 gilt entsprechend;
4. zur Durchführung baulicher Maßnahmen des Mieters zur Modernisierung seiner Wohnung. Auf das BMF-Schreiben vom 24. 11. 1982 (BStBl I S. 868) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder wird hingewiesen;
5. zur völligen oder teilweisen Ablösung von Verpflichtungen, z. B. Hypotheken, die im Zusammenhang mit den in den Nummern 1 bis 4 bezeichneten Vorhaben eingegangen worden sind. Das gilt auch dann, wenn der Bausparer bereits mit Hilfe fremden Kapitals gebaut hat. Nicht als Ablösung von Verpflichtungen gilt die Zahlung von laufenden Tilgungs- und Zinsbeträgen, von aufgelaufenen Tilgungs- und Zinsbeträgen (sog. Nachtilgung) und von vorausgezählten Tilgungs- und Zinsraten (sog. Voraustilgung). Eine steuerlich unschädliche Verwendung des Bausparguthabens zur Ablösung von Verbindlichkeiten, die im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Wohngebäudes eingegangen worden sind, liegt nur vor, soweit es sich um Verpflichtungen gegenüber Dritten handelt, nicht aber bei Verpflichtung mehrerer Erwerber untereinander (BFH-Urteil vom 29. 11. 1973 — BStBl 1974 II S. 126).

²Voraussetzung ist, daß das Gebäude, die Eigentumswohnung oder das Grundstück im Inland liegt (vgl. BFH-Urteil vom 26. 8. 1986 — BStBl 1987 II S. 164). ³Eine Ausnahme gilt für Bauvorhaben von Bediensteten der Europäischen Gemeinschaften an ihrem ausländischen Wohnsitz, von dem aus sie ihrer Amtstätigkeit nachgehen (vgl. BFH-Urteil vom 1. 3. 1974 — BStBl II S. 374), und in den Fällen des Gesetzes über eine Wiedereingliederungshilfe im Wohnungsbau für rückkehrende Ausländer vom 18. 2. 1986 (BGBl. I S. 280, BStBl I S. 123). ⁴Eine begünstigte Verwendung ist auch dann anzunehmen, wenn der Bausparer die Darlehensmittel einem Angehörigen (§ 15 AO) überläßt, der sie seinerseits zu einem der in Nummern 1 bis 5 genannten Zwecke verwendet (vgl. BFH-Urteil vom 15. 6. 1973 — BStBl II S. 719).

(3) ¹Voraussetzung für den Abzug von Bausparbeiträgen ist, daß der Bausparer sie auf Grund eines Bausparvertrags an eine Bausparkasse leistet; es müssen grundsätzlich unmittelbare Rechtsbeziehungen zwischen ihm und der Bausparkasse bestehen (BFH-Urteil vom 14. 7. 1961 — BStBl III S. 435). ²Deshalb kann der Bausparer das Entgelt, das er bei Eintritt in den Bausparvertrag einer anderen Person für die vorgesparten Bausparteile zahlt, nicht als Sonderausgaben abziehen. ³Der Bausparer, der in den Bausparvertrag eintritt, kann nur die Beiträge abziehen, die er nach seinem Eintritt an die Bausparkasse entrichtet (BFH-Urteil vom 21. 8. 1959 — BStBl III S. 448). ⁴Das gilt im allgemeinen auch bei sog. „Bausparsammelverträgen“, die z. B. von einem Siedlungsunternehmen zur Finanzierung größerer Bauvorhaben zunächst mit der Bausparkasse global abgeschlossen und erst später auf die einzelnen Kaufbewerber aufgeteilt werden (BFH-Urteil vom 23. 8. 1956 — BStBl III S. 302). ⁵Einzahlungen auf ein Depositenkonto der Bausparkasse sind Sonderausgaben des Jahres, in dem sie auf den Bausparvertrag umgebucht werden (BFH-Urteil vom 6. 5. 1977 — BStBl II S. 758). ⁶Haben mehrere Steuerpflichtige, bei denen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG nicht vorliegen, gemeinschaftlich einen Bausparvertrag abgeschlossen, so kann jeder nur die von ihm selbst geleisteten Bausparbeiträge als Sonderausgaben geltend machen; Abschnitt 86 a bleibt unberührt. ⁷Es ist deshalb erforderlich, daß die Beteiligten in dieser Hinsicht von vornherein klare Verhältnisse schaffen (BFH-Urteil vom 10. 2. 1961 BStBl III S. 224). ⁸Der Bausparer kann einen Bausparvertrag auch zugunsten dritter Personen abschließen.

(4) ¹Zu den Bausparbeiträgen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG gehören neben den vertraglich bestimmten Beiträgen auch die darüber hinaus geleisteten freiwilligen Beiträge, die Abschlußgebühren, auch soweit sie zunächst auf einem Sonderkonto gutgeschrieben worden sind, sowie die Umschreibengebühren. ²Außerdem gehören zu den Bausparbeiträgen die auf das Bausparguthaben gutgeschriebenen Zinsen, die zur Beitragszahlung verwendet werden, sowie die Zinsen für ein Bausparguthaben, das aus einem Auffüllungskredit entstanden ist (BFH-Urteil vom 5. 5. 1972 — BStBl II S. 732). ³Dabei sind alle Beiträge zu berücksichtigen, die der Bausparer bis zur vollen oder teilweisen Auszahlung der Bausparsumme entrichtet, auf den Zeitpunkt der Zuteilung kommt es nicht an (BFH-Urteil vom 25. 7. 1958 — BStBl III S. 368). ⁴Hat das Bausparguthaben einschließlich Wohnungsbauprämien und Zinsen die Höhe der vereinbarten Bausparsumme erreicht, so können weitere Einzahlungen nicht mehr berücksichtigt werden. ⁵Gutgeschriebene Wohnungsbauprämien können nicht als Sonderausgaben berücksichtigt werden.

(5) ¹Beabsichtigt der Steuerpflichtige mit Hilfe des Bausparvertrags ein Gebäude zu errichten, das ausschließlich und unmittelbar eigenbetrieblichen Zwecken dienen soll, oder behandelt er den Bausparvertrag zuläufigerweise als gewillkürtes Betriebsvermögen, so sind die Bauspar-

beiträge betrieblich veranlaßt und deshalb keine Sonderausgaben. ²Bausparbeiträge von Land- und Forstwirten können auch dann als Sonderausgaben behandelt werden, wenn der Bausparvertrag zur Finanzierung des Baus, der Verbesserung usw. des zum Betriebsvermögen gehörenden Wohnhauses abgeschlossen worden ist (BFH-Urteile vom 27. 11. 1964 — BStBl 1965 III S. 214 und vom 18. 3. 1965 — BStBl III S. 320).

(6) ¹Für den Abzug von Bausparbeiträgen als Sonderausgaben ist nicht Voraussetzung, daß Bausparmittel später tatsächlich zu einem begünstigten Zweck verwendet werden. ²Kann jedoch festgestellt werden, daß der Bausparer bei der Einzahlung der Bausparbeiträge nicht oder nicht mehr die Absicht hatte, die Bausparsumme zu den in Absatz 2 bezeichneten Zwecken zu verwenden, so sind die Beiträge keine Sonderausgaben; dies gilt auch, wenn bereits bei Durchführung der Veranlagung feststeht, daß wegen steuerschädlicher Verwendung der Bausparsumme eine Nachversteuerung durchzuführen wäre (vgl. BFH-Urteil vom 26. 8. 1986 — BStBl 1987 II S. 164). ³Dem Sonderausgabenabzug steht es nicht entgegen, wenn der Bausparer beabsichtigt, die Ansprüche aus dem Bausparvertrag steuerlich unschädlich abzutreten (Abschnitt 94 Abs. 3).

(7) ¹Die Beiträge, die der Bausparer nach Erlangung des Baudarlehens entrichtet, setzen sich in der Regel aus dem Tilgungsbetrag, den Darlehnszinsen, dem Verwaltungskostenbeitrag, z. B. Bereitstellungsziinsen und Zuteilungsgebühren, sowie aus dem Beitrag zu einer Risikolebensversicherung zusammen. ²Der Tilgungsbetrag ist keine Sonderausgabe. ³Zinsen und Verwaltungskostenbeitrag können Werbungskosten, Betriebsausgaben oder Sonderausgaben im Sinne des § 10 e Abs. 6 EStG sein. ⁴Der Lebensversicherungsbeitrag gehört zu den Sonderausgaben im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG (BFH-Urteil vom 29. 10. 1985 — BStBl 1986 II S. 260).

(8) ¹Der Bausparer leistet in der Regel nach Erlangung des Darlehens monatliche Beiträge in gleicher Höhe. ²Diese Beiträge müssen jährlich in abziehbare und nicht abziehbare Teile zerlegt werden. ³Die Bausparkasse wird auf Verlangen dem Bausparer eine Bescheinigung ausstellen, aus der die nicht abziehbaren Tilgungsbeträge und die abziehbaren anderen Leistungen ersichtlich sind.

(9) ¹Hat der Bausparer vor der Zuteilung des Baudarlehens einen Zwischenkredit erhalten, so kann er die Beiträge, die er bis zur Zuteilung der Bausparsumme entrichtet, im Rahmen der vorstehenden Ausführungen abziehen. ²Hat der Bausparer jedoch den Zwischenkredit unter Beleihung von Ansprüchen aus einem Bausparvertrag vor Ablauf der Sperrfrist erhalten, so kann er die Beiträge nur dann als Sonderausgaben abziehen, wenn er den Zwischenkredit unverzüglich und unmittelbar zu den in Absatz 2 bezeichneten Zwecken verwendet.

(10) Es bestehen keine Bedenken dagegen, daß die Bausparkassen die Anzeigen nach § 29 Abs. 2 Satz 1 EStDV an das für eine etwaige Einkommensteuerveranlagung des Bausparers zuständige Finanzamt erstatten.

65. Abschnitt 93 wird aufgehoben.

66. Abschnitt 94 wird wie folgt gefaßt:

94. Nachversteuerung von Bausparbeiträgen

(1) ¹Bausparsumme nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 EStG ist der Betrag, den die Bausparkasse auf Grund des Bausparvertrags aus den Mitteln des Zuteilungsstocks auszuzahlen hat (Bausparguthaben und Bausparkassendarlehen). ²Bei Erhöhung der Bausparsumme liegt hinsichtlich des Erhöhungsbetrags ein neuer Bausparvertrag vor, für den die Sperrfrist gesondert zu ermitteln ist (BFH-Urteil vom 7. 3. 1975 — BStBl II S. 532); die Zusammenlegung von Bausparverträgen stellt keinen neuen Vertragsabschluß dar, so daß für die Berechnung der Sperrfrist der Abschlußzeitpunkt des jeweiligen Vertrags maßgebend ist.

(2) ¹Die Auszahlung der Bausparsumme oder die Beleihung von Ansprüchen aus dem Bausparvertrag ist u. a. steuerlich unschädlich, wenn der Steuerpflichtige die empfangenen Beträge einem Angehörigen im Sinne des § 15 AO überläßt, der sie seinerseits unverzüglich und unmittelbar zum Wohnungsbau verwendet (BFH-Urteil vom 15. 6. 1973 — BStBl II S. 719). ²Dagegen ist die Überlassung der empfangenen Beträge an andere Personen steuerlich schädlich, es sei denn, daß sich der Bausparer damit an der Finanzierung des Baues oder Erwerbs eines Gebäudes gegen Überlassung einer Wohnung beteiligt. ³Eine unmittelbare Verwendung zum Wohnungsbau liegt auch dann nicht vor, wenn Bausparmittel zur Beteiligung an einer juristischen Person oder Personengesellschaft eingesetzt werden, die diese Mittel ihrerseits zum Wohnungsbau verwendet (vgl. BFH-Urteil vom 6. 5. 1977 — BStBl II S. 633). ⁴Eine unverzügliche Verwendung liegt grundsätzlich nur dann vor, wenn innerhalb von zwölf Monaten nach Erlangung der Verfügungsmacht über die Mittel mit dem Wohnungsbau begonnen wird (BFH-Urteil vom 29. 11. 1973 — BStBl 1974 II S. 227). ⁵Eine vorzeitige Auszahlung der Bausparsumme oder

der auf Grund einer Beleihung empfangenen Beträge ist auch dann steuerlich schädlich, wenn das beabsichtigte Vorhaben aus vom Bausparer nicht zu vertretenden Gründen scheitert und der Bausparer die empfangenen Mittel wieder zurückzahlt (BFH-Urteil vom 29. 11. 1973 — BStBl 1974 II S. 202). *Bei Ehegatten im Sinne des § 26 Abs. 1 EStG ist es unerheblich, ob der Bausparer oder sein Ehegatte die vorzeitig empfangenen Beträge zum Wohnungsbau verwendet. *Die steuerlich schädlichen Wirkungen einer Beleihung beschränken sich auf die bis zur Beleihung eingezahlten Bausparbeiträge (BFH-Urteil vom 29. 11. 1973 — BStBl 1974 II S. 265). *Die Vorfinanzierung einer begünstigten Baumaßnahme mit Eigenmitteln ist vom Zuteilungstermin an steuerlich unschädlich, es sei denn, daß die Bausparsumme anschließend in einen Betrieb des Bausparers eingelegt wird (vgl. BFH-Urteil vom 29. 11. 1973 — BStBl 1974 II S. 126). *Wird das Bausparguthaben vor Zuteilung der Bausparsumme ausgezahlt, z. B. nach Kündigung des Bausparvertrags, so handelt es sich um eine Rückzahlung von Beiträgen, die vor Ablauf der Sperrfrist auch dann steuerlich schädlich ist, wenn die Beiträge zum Wohnungsbau verwendet werden (BFH-Urteil vom 4. 6. 1975 — BStBl II S. 757).

(3) *Die Abtretung der Ansprüche aus dem Bausparvertrag ist auch steuerlich unschädlich, soweit der Erwerber des Vertrags selbst Angehöriger des Abtretenden ist und er die Bausparmittel zum Wohnungsbau für sich selbst verwendet. *Die Abtretung und der damit verbundene Eintritt des Erwerbers in den Vertrag ist entsprechend dem bürgerlichen Recht auch steuerlich nicht als Abschluß eines neuen Bausparvertrags anzusehen. *Die Sperrfrist beginnt deshalb für den Erwerber nicht neu zu laufen (BFH-Urteil vom 21. 8. 1959 — BStBl III S. 448).

(4) *Die vorzeitige Auszahlung, Rückzahlung, Abtretung oder Beleihung ist steuerlich unschädlich

1. im Fall des Todes des Bausparers oder seines von ihm nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten. Die vorzeitige Verfügungsmöglichkeit bezieht sich auf die Bausparbeiträge, die der Bausparer oder sein Ehegatte vor Eintritt des Todesfalls geleistet hat. Das gilt auch dann, wenn der Bausparvertrag nach dem Tod eines Ehegatten fortgesetzt worden ist. Nach einer Verfügung ist der Vertrag jedoch unterbrochen und kann nicht weiter fortgesetzt werden. Haben Ehegatten den Bausparvertrag gemeinsam abgeschlossen, so kann der überlebende Ehegatte auch über die von ihm selbst vor dem Todesfall geleisteten Bausparbeiträge steuerlich unschädlich verfügen (vgl. BFH-Urteil vom 15. 6. 1973 — BStBl II S. 737);
2. im Fall der völligen Erwerbsunfähigkeit des Bausparers oder seines von ihm nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten. Als völlige Erwerbsunfähigkeit gilt ein Grad der Behinderung von mehr als 90. Sie ist durch einen Ausweis nach § 4 Abs. 5 des Schwerbehindertengesetzes nachzuweisen. Abschnitt 194 Abs. 5, 6 und 8 sowie § 65 Abs. 3 EStDV gelten entsprechend. Außerdem ist glaubhaft zu machen, daß die völlige Erwerbsunfähigkeit nach Abschluß des Bausparvertrags eingetreten ist. Liegen die Voraussetzungen für die steuerlich unschädliche Verfügung vor, so kann der Bausparer hiervon zu einem beliebigen Zeitpunkt Gebrauch machen. Das gilt für alle vor der Verfügung geleisteten Bausparbeiträge;
3. im Fall der Arbeitslosigkeit des Bausparers. Arbeitsuchende, die eine Erwerbs- oder Berufsunfähigkeitsrente, Altersruhegeld, Ruhegeld oder ähnliche Bezüge erhalten oder das 65. Lebensjahr vollendet haben, gelten nicht als Arbeitslose. Die Arbeitslosigkeit des Ehegatten begründet keine steuerlich unschädliche Verfügungsmöglichkeit. Die Dauer der Arbeitslosigkeit hat der Bausparer regelmäßig durch Unterlagen über Zahlungen von Arbeitslosengeld (§ 100 AFG) oder Arbeitslosenhilfe (§ 134 AFG) oder Arbeitslosenbeihilfe oder Arbeitslosenhilfe für ehemalige Soldaten auf Zeit (§ 86 a Soldatenversorgungsgesetz) nachzuweisen. Sofern der Bausparer derartige Zahlungen nicht nachweisen kann, muß er eine Bescheinigung der zuständigen Dienststelle der Bundesanstalt für Arbeit (regelmäßig: Arbeitsamt) vorlegen, aus der hervorgeht, ab wann er arbeitslos gemeldet war. Ein vom Arbeitsamt genehmigter Urlaub unterbricht nicht die Dauer der Arbeitslosigkeit. Als arbeitslos anzusehen sind auch
 - a) Personen, die als Arbeitslose erkranken oder eine Kur antreten, für die Dauer der Erkrankung oder der Kur. Erhalten diese Personen als Ersatz für Arbeitslosengeld oder Arbeitslosenhilfe Kranken-, Verletzten- oder Übergangsgeld (§ 158 AFG, § 561 Abs. 2, § 1241 Abs. 3 RVO, § 18 Abs. 3 AVG, § 40 Abs. 3 RKnappG, §§ 16 und 16 a Abs. 1, § 16 b Abs. 2 Buchstabe c BVG), so genügt der Nachweis dieser Zahlungen. Werden solche Zahlungen nicht geleistet, müssen die Zeiten der Erkrankung oder der Kur gegebenenfalls durch eine Bescheinigung des Kostenträgers oder der Anstalt, in der die Unterbringung erfolgt, oder durch eine ärztliche Bescheinigung nachgewiesen werden;
 - b) Frauen, die zu Beginn der Schutzfristen nach § 3 Abs. 2, § 6 Abs. 1 des Mutterschutzgesetzes arbeitslos waren, für die Dauer dieser Schutzfristen und der folgenden Monate, für die bei Bestehen eines Arbeitsverhältnisses Erziehungsurlaub nach dem Bundeserziehungsgeldgesetz hätte beansprucht werden können. Diese Zeiten sind, soweit Erzie-

hungsgeld gezahlt wird, durch Unterlagen über die Zahlung nachzuweisen. Sonst ist die Zeit der Schutzfristen durch das Zeugnis eines Arztes oder einer Hebamme nachzuweisen und die Zeit, für die bei Bestehen eines Arbeitsverhältnisses Erziehungsurlaub hätte beansprucht werden können, glaubhaft zu machen;

- c) Personen, die an einer nach §§ 41 bis 47 AFG geförderten Maßnahme der beruflichen Fortbildung oder Umschulung teilnehmen, wenn sie ohne die Teilnahme an der Maßnahme arbeitslos wären;
4. im Fall des Verlassens des Geltungsbereichs des Einkommensteuergesetzes (§ 10 Abs. 5 Nr. 2 Buchstabe e Doppelbuchstabe aa EStG). Dies gilt für Bausparer, die Staatsangehörige der Staaten Jugoslawien, Korea, Marokko, Tunesien oder Türkei sind und die Bundesrepublik Deutschland einschließlich Berlin (West) nach dem 30. 9. 1983 auf Dauer verlassen haben. Das Verlassen auf Dauer ist nachzuweisen, z. B. durch eine Bescheinigung einer Botschaft oder eines Konsulats. In den Fällen des § 10 Abs. 5 Nr. 2 Buchstabe e Doppelbuchstabe bb EStG sind die Voraussetzungen des Gesetzes vom 18. 2. 1986 (BGBl. I S. 280, BStBl. I S. 123) zu beachten.

²Die vorzeitige Rückzahlung von Bausparbeiträgen ist auch dann steuerlich unschädlich, wenn Bausparbeiträge des laufenden Kalenderjahrs zurückgezahlt werden. ³Bei Bausparverträgen zugunsten Dritter ist von einer Nachversteuerung aus Billigkeitsgründen abzusehen, wenn der Begünstigte stirbt und die Beträge vorzeitig an seine Erben oder Vermächtnisnehmer gezahlt werden oder wenn der Begünstigte völlig erwerbsunfähig wird und die Beträge vorzeitig an ihn gezahlt werden.

(5) ¹Die in Abschnitt 92 Abs. 2 bezeichneten Zwecke gelten auch als „Wohnungsbau“ im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 2 EStG. ²Kommt es nach dieser Vorschrift für die steuerliche Unschädlichkeit einer vorzeitigen Verfügung darauf an, ob die Bausparsumme oder die auf Grund einer Beileihung des Bausparvertrags empfangenen Beträge zum Wohnungsbau verwendet werden, so ist folgendes zu beachten:

1. ¹Werden die Beträge für den Bau, den Erwerb usw. eines ausschließlich Wohnzwecken dienenden Gebäudes verwendet, so ist die vorzeitige Verfügung steuerlich unschädlich, soweit die empfangenen Beträge nicht höher als die Baukosten sind. ²Das gleiche gilt bei Verwendung für den Bau eines Gebäudes, das nur zum Teil Wohnzwecken dient, soweit die empfangenen Beträge nicht höher als die anteiligen Baukosten des Wohnzwecken dienenden Gebäudeteils sind (BFH-Urteil vom 27. 11. 1964 — BStBl. 1965 III S. 214).
2. ¹Sind in den bezeichneten Fällen die empfangenen Beträge höher, so ist zunächst das Verhältnis des übersteigenden Betrags zur Summe der empfangenen Beträge festzustellen. ²Für den Teilbetrag der insgesamt geleisteten Bausparbeiträge, der diesem Verhältnis entspricht, kommt eine Nachversteuerung in Betracht. ³Dabei kann der Bausparer dem Grundsatz des § 31 Abs. 1 vorletzter und letzter Satz EStDV entsprechend bestimmen, welche Bausparbeiträge in Höhe des Teilbetrags als nicht geleistet angesehen werden sollen.

Beispiel:

Der Bausparer hat einen Bausparvertrag über 50 000 DM abgeschlossen. Die eingezahlten Beiträge von insgesamt 20 000 DM sind in voller Höhe als Sonderausgaben berücksichtigt worden. Die volle Bausparsumme wird vor Ablauf der Sperrfrist ausgezahlt. Der Bausparer verwendet sie unverzüglich und unmittelbar zum Bau eines Gebäudes, das nur zum Teil Wohnzwecken dient.

Die Baukosten betragen insgesamt 200 000 DM. Davon entfallen auf den Wohnzwecken dienenden Teil des Gebäudes 40 000 DM. Die ausgezahlte Bausparsumme übersteigt diesen Betrag um 10 000 DM, das entspricht 20 v.H. der Bausparsumme. Für den Betrag von 20 v.H. von 20 000 DM = 4 000 DM ist eine Nachversteuerung durchzuführen. Dabei kann der Steuerpflichtige bestimmen, welche Bausparbeiträge bis zur Höhe dieses Betrags als nicht geleistet angesehen werden sollen.

(6) ¹Bei einer Nachversteuerung nach § 31 EStDV gilt Abschnitt 88 Abs. 8 entsprechend. ²Hat der Steuerpflichtige Bausparbeiträge geleistet, die sich als Sonderausgaben oder als prämiengünstige Aufwendungen im Sinne des Wohnungsbau-Prämiengesetzes nicht ausgewirkt haben, so sind die zurückgezahlten Beträge zunächst mit den ohne Auswirkung gebliebenen Beiträgen zu verrechnen; insoweit kommt also eine Nachversteuerung nicht in Betracht. ³Ist im Fall der Abtretung von Ansprüchen aus einem Bausparvertrag die Nachversteuerung nach § 31 Abs. 2 Nr. 3 EStDV ausgesetzt worden, so muß die betreffende Steuerfestsetzung nach Beseitigung der Ungewißheit nach § 165 Abs. 2 AO geändert oder nachgeholt werden, wenn und soweit die Abtretung steuerlich schädlich ist, oder für endgültig erklärt werden, falls die Abtretung steuerlich unschädlich ist und die Steuerfestsetzung wegen dieses Punktes seinerzeit aus-

drücklich für vorläufig erklärt worden ist. ⁴Ist die Nachversteuerung nicht ausgesetzt worden, so ist der betreffende Steuerbescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern oder aufzuheben, wenn und soweit der die steuerliche Unschädlichkeit begründende Tatbestand eingetreten ist.

67. Abschnitt 95 wird wie folgt gefaßt:

95. Wahlrecht

(1) ¹Das Wahlrecht, für Bausparbeiträge den Sonderausgabenabzug oder eine Wohnungsbauprämie in Anspruch zu nehmen, kann für die Bausparbeiträge eines Kalenderjahrs nur einheitlich ausgeübt werden. ²Haben mehrere Mitglieder einer Höchstbetragsgemeinschaft (§ 3 Abs. 2 WoPG) Bausparbeiträge geleistet, so kann das Wahlrecht von diesen Personen nur einheitlich und gemeinsam ausgeübt werden (§ 10 Abs. 4 EStG, § 2 b WoPG). ³Eine Höchstbetragsgemeinschaft bilden der Bausparer, sein Ehegatte und seine unter 18 Jahre alten Kinder. ⁴Ehegatten im Sinne des WoPG sind — abweichend vom Einkommensteuerrecht — Personen, die während des ganzen Kalenderjahrs verheiratet waren und nicht dauernd getrennt gelebt haben und die beide mindestens während eines Teils des Kalenderjahrs unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren. ⁵Gehen beim Finanzamt sowohl ein Antrag auf Sonderausgabenabzug von Bausparbeiträgen als auch ein Antrag auf Wohnungsbauprämie ein, so hat der zuerst gestellte Antrag Vorrang.

(2) ¹Das Wahlrecht zugunsten des Sonderausgabenabzugs von Bausparbeiträgen wird dadurch ausgeübt, daß der Bausparer in der Einkommensteuererklärung oder dem Antrag auf Lohnsteuer-Jahresausgleich einen ausdrücklichen Antrag auf Berücksichtigung der Sonderausgaben stellt; im Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren und bei der Festsetzung der Einkommensteuer-Vorauszahlungen kann der Sonderausgabenabzug für Bausparbeiträge nicht berücksichtigt werden. ²Die Wahl zugunsten einer Prämie nach dem WoPG wird dadurch ausgeübt, daß der Prämienberechtigte einen Antrag auf Gewährung einer Prämie stellt. ³Der Antrag wird mit dem Eingang beim Finanzamt, und zwar rückwirkend auf den Zeitpunkt des Eingangs beim Unternehmen oder Institut wirksam (vgl. BFH-Urteil vom 18. 8. 1972 — BStBl 1973 II S. 99). ⁴Da die Mitglieder einer Höchstbetragsgemeinschaft eine Einheit bilden, schränkt der Antrag einer Person die Wahlmöglichkeit der anderen ein. ⁵Es ist deshalb zugunsten des Sparerers davon auszugehen, daß ein Prämienantrag oder der Sonderausgabenabzug von Bausparbeiträgen mit bindender Wirkung für alle Mitglieder der Höchstbetragsgemeinschaft, soweit sie Aufwendungen geleistet haben, nur gemeinsam oder mit Zustimmung der anderen gestellt werden kann. ⁶Bleibt ein Antrag erfolglos, z. B. weil er verspätet gestellt worden ist oder weil bereits vor der Entscheidung über den Antrag über die begünstigten Aufwendungen schädlich verfügt worden ist oder weil der Sonderausgaben-Höchstbetrag bereits durch Versicherungsbeiträge voll ausgeschöpft ist oder die nachgewiesenen Vorsorgeaufwendungen nicht zu einem höheren Abzugsbetrag führen als die Vorsorgepauschale, so gilt der Antrag als nicht gestellt (vgl. BFH-Urteile vom 18. 8. 1972 — BStBl 1973 II S. 90, vom 4. 5. 1965 — BStBl III S. 511 und vom 25. 5. 1973 — BStBl II S. 585).

(3) ¹Hat der Bausparer oder haben die Mitglieder einer Höchstbetragsgemeinschaft mehrere Anträge gestellt, denen nicht nebeneinander stattgegeben werden kann, so ist die Rücknahme der zuerst gestellten Anträge zulässig. ²Ein Antrag kann auch zum Teil zurückgenommen werden. ³Zu beachten ist jedoch, daß ein neuer Prämienantrag nur bis zum Ablauf der Antragsfrist gestellt werden kann. ⁴Die Rücknahme eines zuerst gestellten Antrags ist auch dann möglich, wenn ein zweiter Antrag bereits unanfechtbar abgelehnt worden ist. ⁵Diesem Antrag kann im Wege einer Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO entsprochen werden. ⁶Die Rücknahme eines Antrags ist nach allgemeinen Verfahrensvorschriften grundsätzlich bis zur Unanfechtbarkeit der Prämien- oder Steuerfestsetzung zulässig. ⁷Wegen des Eintritts der Unanfechtbarkeit von Prämienfestsetzungen wird auf Abschnitt 22 Abs. 2 WoPR hingewiesen.

68. Abschnitt 101 wird wie folgt gefaßt:

101. Kirchensteuern

(1) ¹Kirchensteuern im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG sind Geldleistungen, die von den als Körperschaften des öffentlichen Rechts anerkannten Religionsgemeinschaften von ihren Mitgliedern auf Grund gesetzlicher Vorschriften erhoben werden. ²Keine Kirchensteuern sind freiwillige Beiträge, die an öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften oder andere religiöse Gemeinschaften entrichtet werden. ³Der Abzug freiwilliger Beiträge richtet sich vorbehaltlich der Absätze 2 und 3 nach § 10 b Abs. 1 EStG.

(2) ¹Beiträge der Mitglieder von Religionsgemeinschaften, die mindestens in einem Bundesland als Körperschaften des öffentlichen Rechts anerkannt sind, aber während des ganzen Kalenderjahrs keine Kirchensteuer erheben, können wie Kirchensteuern abgezogen werden. ²Vor-

aussetzung ist, daß der Steuerpflichtige über die geleisteten Beiträge eine Empfangsbestätigung der Religionsgemeinschaft vorlegt. ²Der 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. ⁴Bei unterschiedlichen Kirchensteuersätzen ist der höchste Steuersatz maßgebend. ³Die Sätze 1 bis 4 sind nicht anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige gleichzeitig als Mitglied einer öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaft zur Zahlung von Kirchensteuer verpflichtet ist.

(3) Der Abzug von Kirchensteuern als Sonderausgaben ist ausgeschlossen, soweit es sich um willkürliche, die voraussichtliche Steuerschuld weit übersteigende Zahlungen handelt (BFH-Urteil vom 25. 1. 1963 — BStBl III S. 141).

69. Abschnitt 102 wird wie folgt gefaßt:

102. Steuerberatungskosten

¹Zu den Steuerberatungskosten (§ 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG) gehören auch Aufwendungen für Steuerfachliteratur (BFH-Urteil vom 23. 5. 1989 — BStBl II S. 865), Beiträge zu Lohnsteuerhilfevereinen und Unfallkosten auf der Fahrt zum Steuerberater (BFH-Urteil vom 12. 7. 1989 — BStBl II S. 967), nicht jedoch Aufwendungen für die Verteidigung in einem Steuerstrafverfahren (BFH-Urteil vom 20. 9. 1989 — BStBl 1990 II S. 20). ²Ist eine einwandfreie Zuordnung der Steuerberatungskosten zu Betriebsausgaben, Werbungskosten und Sonderausgaben nicht möglich, so müssen die Kosten im Schätzungswege aufgeteilt werden. ³Betragen die Steuerberatungskosten im Kalenderjahr insgesamt nicht mehr als 1 000 DM, so ist der Aufteilung des Steuerpflichtigen zu folgen. ⁴Der Betrag von 1 000 DM gilt auch bei Ehegatten, die nach § 26 b EStG zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden.

70. Abschnitt 103 wird wie folgt gefaßt:

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

Abgrenzung zwischen Berufsausbildung, -weiterbildung und -fortbildung

(1) ¹Für den Begriff „Berufsausbildung“ im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG gilt Abschnitt 180 Abs. 1 und 2 entsprechend; im übrigen können abweichend hiervon auch Aufwendungen für den Besuch von kurzen Tageskursen oder Abendkursen, die der Berufsausbildung dienen, als Sonderausgaben berücksichtigt werden. ²Berufsausbildungskosten sind regelmäßig nur solche Aufwendungen, die in der erkennbaren Absicht gemacht worden sind, auf Grund der erlangten Ausbildung eine Erwerbstätigkeit auszuüben (BFH-Urteil vom 17. 11. 1978 — BStBl 1979 II S. 180). ³Der angestrebte Beruf muß nicht innerhalb bestimmter bildungspolitischer Zielvorstellungen des Gesetzgebers liegen; die Ausbildung zu einer verbotenen, strafbaren oder verfassungswidrigen Tätigkeit ist dagegen keine Berufsausbildung im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG (BFH-Urteil vom 18. 12. 1987 — BStBl 1988 II S. 494). ⁴Aufwendungen für die Weiterbildung in einem nicht ausgeübten Beruf können nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG ebenfalls als Sonderausgaben berücksichtigt werden, wenn sie nicht vorweggenommene Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen (BFH-Urteil vom 24. 8. 1962 — BStBl III S. 467). ⁵Von der Berufsausbildung zu unterscheiden ist die Fort- oder Weiterbildung (vgl. dazu Abschnitt 34 Abs. 2 und 3 LStR).

Einzelfragen

(2) ¹Die Kosten zur Erlangung der Doktorwürde fallen unter § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG, und zwar auch dann, wenn die Doktorprüfung erst nach Eintritt in das Berufsleben abgelegt wird (BFH-Urteile vom 7. 8. 1967 — BStBl III S. 777, 779 und 789 und vom 10. 12. 1971 — BStBl 1972 II S. 251). ²Ausbildungskosten sind auch die Aufwendungen eines Hochbauingenieurs, der an einer Hochschule Architektur studiert, selbst wenn er bereits vorher mit den Tätigkeiten eines Architekten befaßt war (BFH-Urteil vom 24. 7. 1973 — BStBl II S. 817), sowie die Aufwendungen eines Chemielaboranten für den Besuch einer Ingenieur-Fachschule mit dem Ziel, graduiertes Chemieingenieur zu werden (BFH-Urteil vom 10. 12. 1971 — BStBl 1972 II S. 254), die Aufwendungen für ein berufsintegrierendes Erststudium an einer Fachhochschule mit dem Ziel, den Hochschulgrad eines Diplom-Betriebswirtes (FH) zu erwerben (BFH-Urteil vom 28. 9. 1984 — BStBl 1985 II S. 94) und die Aufwendungen eines Kaufmannsgehilfen für den Besuch einer Höheren Wirtschaftsfachschule, um graduiertes Betriebswirt zu werden (BFH-Urteil vom 29. 5. 1974 — BStBl II S. 636). ³Zur Berufsausbildung gehört auch die berufliche Umschulung, die zu einer anderen beruflichen Tätigkeit befähigen soll. ⁴Kosten für die Erlangung des Führerscheins der Klasse III dienen regelmäßig der Allgemeinbildung und sind deshalb grundsätzlich nicht abziehbar (BFH-Urteil vom 5. 8. 1977 — BStBl II S. 834).

Umfang des Abzugs

(3) ¹Zu den abziehbaren Aufwendungen gehören nicht nur die unmittelbaren Ausbildungs- oder Weiterbildungskosten, z. B. Schul-, Lehrgangs- und Studiengebühren, Aufwendungen für Lernmaterial, Fachbücher usw., sondern auch Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Ausbildungs- oder Weiterbildungsstätte und Mehraufwendungen, die durch eine auswärtige Unterbringung im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 2 EStG entstehen; bei Benutzung eines eigenen Kraftfahrzeugs oder Fahrrads zu Fahrten zwischen Wohnung und Ausbildungs- oder Weiterbildungsstätte kann Abschnitt 38 Abs. 2 LStR sinngemäß angewendet werden. ²Zum Begriff der auswärtigen Unterbringung vgl. Abschnitt 191 Abs. 3. ³Unterhält der Steuerpflichtige am bisherigen Wohnort keinen eigenen Hausstand, so können Kosten der auswärtigen Unterbringung und Verpflegung zum Zwecke der Berufsausbildung oder Weiterbildung in einem nicht ausgeübten Beruf nicht als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 21. 8. 1974 — BStBl 1975 II S. 79). ⁴Erhält der Steuerpflichtige zur unmittelbaren Förderung seiner Ausbildung oder Weiterbildung steuerfreie Bezüge, mit denen Aufwendungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG abgegolten werden, so entfällt insoweit der Sonderausgabenabzug (BFH-Urteil vom 4. 3. 1977 — BStBl II S. 503). ⁵Das gilt auch dann, wenn die zweckgebundenen steuerfreien Bezüge erst nach Ablauf des betreffenden Kalenderjahrs gezahlt werden. ⁶Aus Vereinfachungsgründen 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 § 45 AFG oder Leistungen für Lern- und Arbeitsmittel nach § 4 der Verordnung über Zusatzleistungen in Härtefällen nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz. ⁷Gehten die steuerfreien Bezüge dagegen ausschließlich oder teilweise Aufwendungen für den Lebensunterhalt — ausgenommen solche für auswärtige Unterbringung — ab, z. B. Berufsausbildungsbeihilfen nach § 40 AFG, Unterhaltsgeld nach § 44 AFG, Leistungen nach §§ 12 und 13 BAföG, so sind die als Sonderausgaben geltend gemachten Berufsausbildungs- und Weiterbildungsaufwendungen nicht zu kürzen. ⁸Die Aufwendungen sind auch dann für das Kalenderjahr abzuziehen, in dem sie geleistet worden sind, wenn sie der Steuerpflichtige mit Darlehensmitteln bestritten hat (BFH-Urteil vom 10. 12. 1971 — BStBl 1972 II S. 250). ⁹Aufwendungen zur Tilgung von Studiendarlehen gehören nicht zu den abziehbaren Aufwendungen für die Berufsausbildung (BFH-Urteil vom 15. 3. 1974 — BStBl II S. 513), wohl aber Zinsen für ein Ausbildungsdarlehen, auch wenn sie nach Abschluß der Berufsausbildung gezahlt werden. ¹⁰Wann ein eigener Hausstand im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 2 EStG vorliegt, richtet sich nach den Bestimmungen in Abschnitt 20 a Abs. 6.

71. Abschnitt 106 wird wie folgt gefaßt:

106. Kürzung des Vorwegabzugs

(1) ¹Der Vorwegabzug für Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 EStG ist grundsätzlich bei steuerfreien Leistungen Dritter zur Alters- und Krankenversorgung in einem pauschalierten Verfahren zu kürzen. ²Die Kürzung beträgt wegen Entlastung bei der Altersversorgung 9 v.H., bei der Krankenversorgung 3 v.H. der maßgebenden Bemessungsgrundlage. ³Zur Bemessungsgrundlage gehören nicht steuerfreie Lohnersatzleistungen, selbst wenn für sie Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Renten- und Krankenversicherung zu entrichten sind, sowie beamtenrechtliche und diesen gleichgestellte Versorgungsbezüge, Altersruhegeld aus der gesetzlichen Rentenversicherung, Versorgungsbezüge ehemaliger Mandatsträger sowie der Gewinn aus landwirtschaftlicher Tätigkeit und der Arbeitslohn eines in der Landwirtschaft hauptberuflich mitarbeitenden Familienangehörigen. ⁴Bei Arbeitnehmern ist der Vorwegabzug regelmäßig um 12 v.H. des Arbeitslohns zu kürzen. ⁵Liegen mehrere Kürzungsgründe nebeneinander vor, ist die Summe des Arbeitslohns, der Einkünfte nach § 22 Nr. 4 EStG und des Gewinns die Bemessungsgrundlage für die Kürzung. ⁶Höchstbetrag der Bemessungsgrundlage ist der für das jeweilige Kalenderjahr maßgebende Jahresbetrag der Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung der Angestellten, die durch Verordnung festgestellt wird.*) ⁷Dieser Höchstbetrag ermäßigt sich für jeden Kalendermonat, in dem der Steuerpflichtige einer Beschäftigung, Mandatsausübung oder Tätigkeit ganz oder teilweise nicht nachgegangen ist, um je ein Zwölftel.

Beispiel zur Berechnung des Kürzungsbetrags:

Arbeitslohn vom 1. 1. bis 30. 6. 1990	80 000 DM
Gewinn als Handelsvertreter vom 1. 7. bis 31. 12. 1990	10 000 DM
Kürzungsbetrag: 9 v.H. von 90 000,	
höchstens von 75 600 DM =	6 804 DM
zuzüglich	
3 v.H. von 80 000 DM,	
höchstens von 75 600 DM = 2 268 DM, davon $\frac{1}{12}$ =	1 134 DM
	<u>7 938 DM</u>

(2) Der Vorwegabzug ist

1. um 9 v.H. der maßgebenden Bemessungsgrundlage zu kürzen

a) nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG

z. B. bei pflichtversicherten

- Arbeitnehmern, zu denen auch Empfänger von Kurzarbeiter- und Schlechtwettergeld, Arbeitnehmer, deren Arbeitslohn nach dem Auslandstätigkeitserlaß oder auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens steuerfrei ist, Bezieher von Vorruhestandsgeld nach § 165 Abs. 2, § 180 Abs. 1, § 1227 Abs. 2, § 1241 I Abs. 2 RVO und nach den entsprechenden Vorschriften des AVG und des RKnappG, nichtselbständig tätige Ärzte, Rechtsanwälte, Steuerberater und Architekten gehören,
- selbständigen Künstlern und Publizisten,
- Hausgewerbetreibenden,

b) nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb EStG

z. B. bei

Beamten, Richtern, Berufssoldaten, Geistlichen, Arbeitnehmern des öffentlichen Dienstes oder von öffentlich-rechtlichen Körperschaften, Anstalten, Stiftungen und Verbänden von Körperschaften.

Abgeordneten des Deutschen Bundestages, der Länderparlamente und des Europaparlaments,

c) nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 Buchstabe a Doppelbuchstabe cc EStG

z. B. bei

Vorstandsmitgliedern einer Aktiengesellschaft, beherrschenden Gesellschaftergeschäftsführern einer GmbH,

selbständigen Handels- und Versicherungsvertretern, bei denen ein etwaiger Ausgleichsanspruch nach § 89 b HGB durch einen Versorgungsanspruch nicht gemindert oder auf einen Versorgungsanspruch nicht angerechnet wird,

d) nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 Buchstabe a Doppelbuchstabe dd EStG

z. B. bei

versicherungsfreien Arbeitnehmern (Abschnitt 24 Abs. 3 LStR) mit Zuschüssen zu u. a. Lebensversicherungen;

2. um 3 v.H. der maßgebenden Bemessungsgrundlage zu kürzen

a) nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 Buchstabe b Doppelbuchstabe aa EStG

z. B. bei pflichtversicherten

- Arbeitnehmern, zu denen auch Empfänger von Kurzarbeiter- und Schlechtwettergeld, Arbeitnehmer, deren Arbeitslohn nach dem Auslandstätigkeitserlaß oder auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens steuerfrei ist, Bezieher von Vorruhestandsgeld nach § 165 Abs. 2, § 180 Abs. 1, § 1227 Abs. 2, § 1241 I Abs. 2 RVO und nach den entsprechenden Vorschriften des AVG und des RKnappG gehören,
- selbständigen Künstlern und Publizisten,

b) nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb EStG

z. B. bei

Beamten, Richtern, Berufssoldaten, Geistlichen, Arbeitnehmern des öffentlichen Dienstes, von öffentlich-rechtlichen Körperschaften, Anstalten, Stiftungen und Verbänden von Körperschaften,

Abgeordneten des Deutschen Bundestages, der Länderparlamente und des Europaparlaments,

c) nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 Buchstabe b Doppelbuchstabe cc EStG

z. B. bei

Arbeitnehmern, die in der gesetzlichen Krankenversicherung freiwillig versichert sind und einen gesetzlichen Anspruch auf einen Arbeitgeberzuschuß zu ihren Krankenversicherungsbeiträgen haben (§ 257 Sozialgesetzbuch V).

72. Abschnitt 110 wird wie folgt gefaßt:

110. Weitergeltung der Anordnungen zu § 10 a EStG

Abschnitt 110 EStR 1987 ist weiter anzuwenden.

73. Abschnitt 111 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

aa) Nach Satz 5 wird folgender Satz eingefügt:

„Spenden, die mit der Auflage geleistet werden, sie an eine bestimmte natürliche Person weiterzugeben, sind nicht abziehbar.“

bb) Folgender Satz wird angefügt:

„Schulgeld, das Eltern für die Unterrichtung ihrer Kinder an einer Privatschule zahlen, ist nicht — auch nicht teilweise — als Spende abziehbar (BFH-Urteil vom 25. 8. 1987 — BStBl II S. 850).“

b) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

aa) Nummer 7 wird wie folgt gefaßt:

„7. den Deutschen Bund für Vogelschutz e.V., Bundesgeschäftsstelle Bonn/Kornwestheim.“

bb) Nummer 34 wird wie folgt gefaßt:

„34. die Kulturstiftung der Länder, Berlin.“

cc) Nummer 51 wird wie folgt gefaßt:

„51. den Rat für Formgebung/Deutscher Design-Rat, Frankfurt am Main.“

dd) Nach Nummer 53 werden folgende Nummern 54 und 55 eingefügt:

„54. den Verein zur Förderung des Israel-Museums in Jerusalem e.V., Berlin,

55. das Bischöfliche Hilfswerk MISEREOR e.V., Aachen.“

ee) Am Ende des Satzes 4 wird das Klammerzitat „(BFH-Urteil vom 28. 4. 1987 — BStBl II S. 850)“ eingefügt.

c) In Absatz 4 wird das Zitat „§ 10 b Abs. 1 Sätze 5 und 6 EStG“ durch das Zitat „§ 10 b Abs. 3 EStG“ ersetzt.

d) Nach Absatz 4 wird der folgende neue Absatz 5 eingefügt:

(5) ¹Die Spendenbestätigung muß grundsätzlich von mindestens einer durch Satzung oder Auftrag zur Entgegennahme von Zahlungen berechtigten Person unterschrieben sein. ²Als Nachweis reicht eine maschinell erstellte Spendenbestätigung ohne eigenhändige Unterschrift einer zeichnungsberechtigten Person aus, wenn das zuständige Finanzamt dies der Empfängerkörperschaft nach Prüfung des angewandten Verfahrens genehmigt hat. ³Das Finanzamt darf die Genehmigung nur erteilen, wenn

1. die Spendenbestätigungen dem Muster in Anlage 8 entsprechen,
2. auf der Spendenbestätigung zusätzlich die Angaben über die Verfügung aufgedruckt sind, mit der der Nachweis durch maschinell erstellte Spendenbestätigungen ohne eigenhändige Unterschrift genehmigt worden ist (Finanzamt, Datum und Aktenzeichen der Verfügung),
3. eine rechtsverbindliche Unterschrift beim Druckvorgang als Faksimile eingeblendet wird,
4. die Formulare für die Spendenbestätigungen von der Körperschaft unter Verschuß gehalten werden,
5. das Verfahren gegen unbefugten Eingriff gesichert ist,
6. das Buchen der Zahlungen und das Erstellen der Spendenbestätigungen verbunden sind und die Summen abgestimmt werden können und

7. Aufbau und Ablauf des bei der Spendenbestätigung angewandten maschinellen Verfahrens und deren Ergebnisse für die Finanzbehörden innerhalb angemessener Zeit prüfbar sind (§ 145 AO); dies setzt eine Dokumentation voraus, die den Anforderungen der Grundsätze ordnungsmäßiger Speicherbuchführung (BMF-Schreiben vom 5. 7. 1978 — BStBl I S. 250 — und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder) genügt.

⁴Soweit diese Voraussetzungen noch nicht geprüft werden können, ist ihre Erfüllung bei der Genehmigung des Verfahrens zur Auflage zu machen.

e) Die bisherigen Absätze 5 und 6 werden Absätze 6 und 7.

74. Abschnitt 112 wird wie folgt geändert:

a) Die Überschrift wird wie folgt gefaßt:

„112. Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien“.

b) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 wird „15. 2. 1984 (BGBl. I S. 242)“ durch „2. 3. 1989 (BGBl. I S. 327)“ ersetzt.

bb) In Satz 2 wird das Zitat „§ 10 b Abs. 1 EStG“ durch das Zitat „§ 10 b Abs. 2 EStG“ ersetzt.

c) Absatz 2 wird wie folgt gefaßt:

(2) ¹Der Steuerpflichtige hat dem Finanzamt durch eine besondere Spendenbestätigung der politischen Partei nachzuweisen, daß die Voraussetzungen für den Abzug der Spende erfüllt sind. ²Die Spendenbestätigung muß grundsätzlich von mindestens einer durch Satzung oder Auftrag zur Entgegennahme von Zahlungen berechtigten Person unterschrieben sein und eine Erklärung darüber enthalten, daß die Partei den ihr zugewendeten Betrag nur für ihre satzungsgemäßen Zwecke verwendet. ³Für den Nachweis von Spenden durch maschinell erstellte Spendenbestätigungen ohne eigenhändige Unterschrift einer zeichnungsberechtigten Person gilt Abschnitt 111 Abs. 5 entsprechend. ⁴Bei Sachspenden müssen der Wert und die genaue Bezeichnung der gespendeten Sache angegeben sein. ⁵Ein Muster für die Gestaltung der Spendenbestätigung ist in Anlage 9 enthalten. ⁶Als Nachweis für die Zahlungen von Mitgliedsbeiträgen genügt die Vorlage von Einzahlungsbelegen oder Beitragsquittungen. ⁷Als Nachweis für die Zahlung von Spenden genügt der Zahlungsbeleg der Post oder eines Kreditinstituts, wenn die Spende den Betrag von 100 DM nicht übersteigt und der Verwendungszweck der Spende auf dem vom Empfänger hergestellten Einzahlungsbeleg aufgedruckt ist.

d) In Absatz 3 und in Absatz 4 Satz 1 werden jeweils der Betrag „20 000 DM“ durch den Betrag „40 000 DM“ ersetzt.

75. Abschnitt 113 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt gefaßt:

(1) ¹Der erhöhte Abzugssatz von 10 v.H. nach § 10 b Abs. 1 Satz 2 EStG gilt für Zuwendungen an kirchliche Körperschaften und Einrichtungen nur, wenn der Empfänger die Zuwendungen zur Förderung mildtätiger Zwecke verwendet. ²Er gilt nicht, wenn die kirchliche Körperschaft oder Einrichtung die Zuwendungen zur Förderung wissenschaftlicher oder als besonders förderungswürdig anerkannter kultureller Zwecke verwendet (BFH-Urteil vom 18. 11. 1966 — BStBl 1967 III S. 365).

b) In Absatz 2 Satz 3 wird nach dem Wort „wissenschaftliche“ das Wort „mildtätige“ eingefügt.

c) Absatz 4 wird gestrichen.

76. Abschnitt 114 wird wie folgt gefaßt:

114. Vorsorgepauschale

(1) ¹Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Vorsorgepauschale ist der Bruttoarbeitslohn abzüglich des Versorgungs-Freibetrags (§ 19 Abs. 2 EStG) und des Altersentlastungsbeitrags (§ 24 a EStG), soweit er 40 v.H. des Arbeitslohns mit Ausnahme der Versorgungsbezüge (§ 19 Abs. 2 EStG) nicht übersteigt. ²Steuerfreie Einnahmen, auch die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen freigestellten Bezüge, bleiben außer Ansatz (BFH-Urteil vom 18. 3. 1983 — BStBl II S. 475).

(2) ¹Bei Ehegatten, die beide Arbeitslohn bezogen haben und beide nicht zu dem Personenkreis des § 10 c Abs. 3 EStG gehören, ist bei der Zusammenveranlagung die ungekürzte Vorsorgepauschale anzusetzen. ²Dazu ist zunächst die Bemessungsgrundlage (Absatz 1) jeweils gesondert zu ermitteln. ³Durch Addition der gesondert ermittelten Beträge ergibt sich die gemeinsame Bemessungsgrundlage. ⁴Auf Grund dieser gemeinsamen Bemessungsgrundlage

ist die Vorsorgepauschale nach § 10 c Abs. 2 EStG unter Verdoppelung der Höchstbeträge nach § 10 c Abs. 4 Satz 1 EStG zu ermitteln.

Beispiel zur Berechnung der ungekürzten Vorsorgepauschale:

Zusammenzuveranlagende Ehegatten,

Ehemann: rentenversicherungspflichtig, 63 Jahre alt, Arbeitslohn 60 000 DM, darin enthalten Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2 Nr. 2 EStG (Werkspension) 10 000 DM;

Ehefrau: rentenversicherungspflichtig, 60 Jahre alt, Arbeitslohn 8 000 DM.

1. Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Vorsorgepauschale:

	Ehemann	Ehefrau
	DM	DM
Arbeitslohn	60 000	8 000
abzüglich Versorgungsfreibetrag 40 v.H. von 10 000 DM (Höchstbetrag von 4 800 DM nicht überschritten) =	— 4 000	
verminderter Arbeitslohn	56 000	8 000
gemeinsame Bemessungsgrundlage	64 000 DM	

2. Berechnung der Vorsorgepauschale:

18 v.H. der gemeinsamen Bemessungsgrundlage von 64 000 DM =	11 520 DM	
höchstens		
a) 8 000 DM	8 000 DM	
abzüglich 12 v.H. der gemeinsamen Bemessungsgrundlage von 64 000 DM (aber kein Negativergebnis) =	— 7 680 DM	320 DM
b) 11 520 DM	11 520 DM	
abzüglich	— 320 DM	
	11 200 DM	
Höchstbetrag (2 x 2 340 DM =)	4 680 DM	
der niedrigere Betrag ist anzusetzen		4 680 DM
c) 11 520 DM	11 520 DM	
abzüglich (320 DM + 4 680 DM =)	— 5 000 DM	
	6 520 DM	
davon 1/2	3 260 DM	
Höchstbetrag (2 x 1 170 DM =)	2 340 DM	
der niedrigere Betrag ist anzusetzen		2 340 DM
insgesamt		7 340 DM
Abrundung auf den nächsten durch 54 ohne Rest teilbaren Betrag ergibt die Vorsorgepauschale		7 290 DM

(3) ¹Bei Ehegatten, die beide Arbeitslohn bezogen haben und beide zu dem Personenkreis des § 10 c Abs. 3 EStG gehören, ist bei der Zusammenveranlagung die gekürzte Vorsorgepauschale anzusetzen. ²Dazu ist zunächst die Bemessungsgrundlage (Absatz 1) jeweils gesondert zu ermitteln. ³Durch Addition der gesondert ermittelten Beträge ergibt sich die gemeinsame Bemessungsgrundlage. ⁴Auf Grund dieser gemeinsamen Bemessungsgrundlage ist die Vorsorgepauschale nach § 10 c Abs. 3 EStG unter Verdoppelung des Höchstbetrags nach § 10 c Abs. 4 EStG zu ermitteln.

Beispiel zur Berechnung der gekürzten Vorsorgepauschale:

Zusammenzuveranlagende Ehegatten,

Ehemann: 68 Jahre alt, Arbeitslohn aus einer aktiven Tätigkeit 4 000 DM, Bezug von Altersruhegeld aus der gesetzlichen Rentenversicherung;

Ehefrau: 57 Jahre alt, Beamtenbezüge 50 000 DM.

1. Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Vorsorgepauschale:		
	Ehemann	Ehefrau
	DM	DM
Arbeitslohn	4 000	50 000
abzüglich		
Altersentlastungsbetrag 40 v.H. von 4 000 DM (Höchstbetrag von 4 800 DM nicht überschritten) = . . .	— 1 600	
verminderter Arbeitslohn	2 400	50 000
gemeinsame Bemessungsgrundlage	52 400 DM	

2. Berechnung der Vorsorgepauschale:

18 v.H. der gemeinsamen Bemessungsgrundlage von 52 400 DM =	9 432 DM
Höchstbetrag (2 x 2 000 DM =)	4 000 DM
der niedrigere Betrag ist anzusetzen	4 000 DM
Abrundung auf den nächsten durch 54 ohne Rest teilbaren Betrag ergibt die Vorsorgepauschale	3 996 DM

(4) ¹Beziehen beide Ehegatten Arbeitslohn und gehört nur einer der Ehegatten zu dem Personenkreis des § 10 c Abs. 3 EStG (Mischfall), so ist bei der Zusammenveranlagung die Vorsorgepauschale nach § 10 c Abs. 4 Satz 2 EStG zu ermitteln. ²Dabei ist die Bemessungsgrundlage (Absatz 1) für jeden Ehegatten gesondert zu ermitteln. ³Auf Grund der einzelnen Bemessungsgrundlagen sind sodann für jeden Ehegatten die Ausgangsbeträge für die Vorsorgepauschale (18 v.H. der jeweiligen Bemessungsgrundlage) zu berechnen. ⁴Diese Ausgangsbeträge sind alternativ den Höchstbetragsbegrenzungen des § 10 c Abs. 2 oder 3 EStG zu unterwerfen, wobei für die Anwendung des § 10 c Abs. 2 EStG der Ausgangsbetrag für den Ehegatten, der zum Personenkreis des § 10 c Abs. 3 EStG gehört, höchstens mit 2 000 DM anzusetzen ist und für die Anwendung des § 10 c Abs. 3 EStG der Ausgangsbetrag für den anderen Ehegatten außer Ansatz bleibt. ⁵Der sich nach diesen Alternativen ergebende höhere Betrag, abgerundet auf den nächsten durch 54 ohne Rest teilbaren vollen DM-Betrag, ist die Vorsorgepauschale.

Beispiel zur Berechnung der Vorsorgepauschale in Mischfällen:

Zusammenzuveranlagende Ehegatten,

Ehemann: Beamter, Arbeitslohn 40 000 DM;

Ehefrau: rentenversicherungspflichtige Angestellte, Arbeitslohn 22 000 DM.

1. Bemessungsgrundlage	
für den Ehemann	40 000 DM
für die Ehefrau	22 000 DM
gemeinsame Bemessungsgrundlage	62 000 DM

2. Berechnung der Vorsorgepauschale

— erste Alternative

a) Ermittlung der Ausgangsbeträge

Ausgangsbetrag für den Ehemann:

18 v.H. der Bemessungsgrundlage
von 40 000 DM = 7 200 DM

Höchstbetrag, weil Person im Sinne des
§ 10 c Abs. 3 c EStG 2 000 DM

der niedrigere Betrag ist anzusetzen 2 000 DM

Ausgangsbetrag für die Ehefrau:

18 v.H. der Bemessungsgrundlage
von 22 000 DM (ohne Höchstbetrag) = 3 960 DM

Summe der Ausgangsbeträge 5 960 DM

b) Höchstbetragsbegrenzung

aa) 8 000 DM 8 000 DM

abzüglich 12 v.H. der gemeinsamen
Bemessungsgrundlage von 62 000 DM
(aber kein Negativergebnis) — 7 440 DM 560 DM

bb) 5 960 DM 5 960 DM
abzüglich — 560 DM

Höchstbetrag (2 x 2 340 DM =) 4 680 DM

der niedrigere Betrag ist anzusetzen 4 680 DM

cc) 5 960 DM 5 960 DM
abzüglich 560 DM + 4 680 DM = — 5 240 DM

davon 1/2 720 DM
360 DM

Höchstbetrag (2 x 1 170 DM =) 2 340 DM

der niedrigere Betrag ist anzusetzen 360 DM

Summe 5 600 DM

— zweite Alternative

a) Ausgangsbetrag für den Ehegatten, der zum
Personenkreis des § 10 c Abs. 3 EStG gehört:
18 v.H. der Bemessungsgrundlage

von 40 000 DM = 7 200 DM

b) Höchstbetrag (2 x 2 000 DM =) 4 000 DM

der niedrigere Betrag ist anzusetzen 4 000 DM

— Vergleich der Alternativen

Anzusetzen ist das Ergebnis der Alternative, die
zu einem höheren Betrag geführt hat (erste Alternative) 5 600 DM

Abrundung auf den nächsten durch 54 ohne Rest
teilbaren Betrag ergibt die Vorsorgepauschale 5 562 DM.

77. Abschnitt 115 wird wie folgt gefaßt:

115. Verlustabzug

(1) ¹Der Verlustabzug nach § 10 d EStG ist bei allen Steuerpflichtigen vorzunehmen, bei denen Verluste aus den Einkunftsarten im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 7 EStG bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden. ²Er kann nicht durch Rechtsgeschäft auf einen anderen übertragen werden. ³In der Person des Erblassers entstandene Verluste sind jedoch, soweit sie bei diesem nicht ausgeglichen und auch nicht im Wege des Verlustrücktrags abgezogen werden können, im VZ des Erbfalls bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Ein-

künfte des Erben mit dessen Einkünften auszugleichen (vgl. BFH-Urteil vom 17. 5. 1972 — BStBl II S. 621). *Soweit der Verlustausgleich nicht möglich ist, sind die Verluste beim Erben im Wege des Verlustabzugs zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 22. 6. 1962 — BStBl III S. 386). *Sind mehrere Erben vorhanden, so sind die Sätze 3 und 4 mit der Maßgabe anzuwenden, daß die Verluste des Erblassers nach dem Verhältnis der Erbteile bei den einzelnen Erben auszugleichen oder abzuziehen sind. *Schlägt ein Erbe die Erbschaft aus, steht das Recht des Erblassers zum Verlustabzug dem Erben zu, der an die Stelle des ausschlagenden Erben tritt. *Bei der übertragenden Umwandlung im Sinne des Umwandlungsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 6. 11. 1969 (BGBl. I S. 2081, BStBl I S. 806) kann ein Verlust der aufgelösten Kapitalgesellschaft oder bergrechtlichen Gewerkschaft bei der Veranlagung der Person, auf die das Vermögen der Kapitalgesellschaft oder bergrechtlichen Gewerkschaft übertragen worden ist, nicht nach § 10 d EStG abgezogen werden (vgl. BFH-Urteil vom 8. 4. 1964 — BStBl III S. 306). *Verluste, die der Steuerpflichtige vor und während des Konkursverfahrens erlitten hat, sind in vollem Umfang ausgleichsfähig und nach § 10 d EStG abzugsfähig (BFH-Urteil vom 4. 9. 1969 — BStBl II S. 726).

Beispiele für die Berücksichtigung des Verlustabzugs beim Erben:

Fall 1:

Nicht ausgeglichener Verlust des im Jahre 1990 verstorbenen Steuerpflichtigen A (Erblasser) im VZ 1990	200 000 DM
Im Wege des Verlustrücktrags werden beim Erblasser vom Gesamtbetrag der Einkünfte der VZ 1988 und 1989 abgezogen	<u>— 50 000 DM</u>
Beim Erben zu berücksichtigende Verluste des Erblassers mithin insgesamt	150 000 DM
Hiervon werden	
a) bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte des VZ 1990 ausgeglichen	60 000 DM
b) im Wege des Verlustrücktrags in den VZ 1988 und 1989 abgezogen	<u>+ 20 000 DM</u>
Beim Erben in den folgenden VZ im Wege des Verlustvortrags zu berücksichtigen insgesamt (verbleibender Verlustabzug)	70 000 DM

Fall 2:

Nicht ausgeglichener Verlust des im Jahre 1990 verstorbenen Steuerpflichtigen A (Erblasser) im VZ 1990	25 Mio. DM
Im Wege des Verlustrücktrags werden beim Erblasser vom Gesamtbetrag der Einkünfte der VZ 1988 und 1989 abgezogen (Höchstbetrag)	<u>— 10 Mio. DM</u>
Beim Erben zu berücksichtigende Verluste des Erblassers mithin insgesamt	15 Mio. DM
Hiervon werden	
a) bei Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte des VZ 1990 ausgeglichen	4 Mio. DM
b) im Wege des Verlustrücktrags in den VZ 1988 und 1989 abgezogen (Höchstbetrag)	<u>+ 10 Mio. DM</u>
Beim Erben in den folgenden VZ im Wege des Verlustvortrags zu berücksichtigen insgesamt (verbleibender Verlustabzug)	1 Mio. DM

Fall 3:

Nicht ausgeglichener Verlust des Steuerpflichtigen B im VZ 1989	150 000 DM
Hiervon wurden im Wege des Verlustrücktrags in den VZ 1987 und 1988 abgezogen	<u>— 30 000 DM</u>
Im Wege des Verlustvortrags in den folgenden VZ zu berücksichtigen mithin insgesamt	120 000 DM
Der Steuerpflichtige B verstirbt im Jahr 1990. Bei seiner Veranlagung für den VZ 1990 werden im Wege des Verlustvortrags abgezogen	<u>— 40 000 DM</u>
Beim Erben in den folgenden VZ im Wege des Verlustvortrags zu berücksichtigen insgesamt (verbleibender Verlustabzug)	80 000 DM

(2) ¹Der Verlustabzug nach § 10 d EStG umfaßt alle Verluste, die bei Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden und deren Ausgleich oder Abzug nicht, z. B. nach § 2 a oder § 15 a EStG, ausgeschlossen ist. ²Abziehbar ist hiernach der Betrag, der sich bei Zusammenrechnung der positiven und negativen Einkünfte aus allen Einkunftsarten unter Berücksichtigung aller Hinzurechnungs- und Abzugsbeträge ergibt, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte anzusetzen sind (vgl. Abschnitt 3 Abs. 1). ³Der nach § 10 d EStG abziehbare Betrag entspricht mithin dem negativen Gesamtbetrag der Einkünfte. ⁴Steuerfreie Einnahmen sind bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht zu berücksichtigen. ⁵Das gilt z. B. für steuerfreie Zinseinnahmen im Sinne des § 3 a EStG (BFH-Urteil vom 28. 7. 1959 — BStBl III S. 366), für schachtelbegünstigte Einnahmen (BFH-Urteil vom 3. 7. 1963 — BStBl III S. 464), für steuerfreie Sanierungsgewinne (BFH-Beschluß vom 15. 7. 1968 — BStBl II S. 666 und BFH-Urteil vom 27. 9. 1968 — BStBl 1969 II S. 102) und für steuerfreie Veräußerungsgewinne (BFH-Urteil vom 16. 12. 1975 — BStBl 1976 II S. 360).

(3) ¹Übersteigt die Summe der abzugsfähigen Sonderausgaben und der sonstigen vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehenden Beträge den Gesamtbetrag der Einkünfte, so ist der Abzug in der Reihenfolge vorzunehmen, die für den Steuerpflichtigen am günstigsten ist. ²Danach ist der Verlustabzug in der Regel zuletzt zu berücksichtigen (vgl. Abschnitt 3 Abs. 1).

(4) ¹Die Begrenzung des Verlustrücktrags auf 10 Millionen DM bezieht sich auf den einzelnen Steuerpflichtigen; bei zusammenveranlagten Ehegatten wird auf § 62 d Abs. 2 Satz 2 EStDV hingewiesen. ²Bei Personengesellschaften und Personengemeinschaften ist diese Grenze daher nicht auf die Gesellschaft oder Gemeinschaft, sondern auf jede der an der Gesellschaft oder Gemeinschaft beteiligten Personen anzuwenden. ³Über die Frage, welcher Anteil am Verlust der Personengesellschaft oder Personengemeinschaft auf den einzelnen Beteiligten entfällt, wird im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung entschieden. ⁴Inwieweit dieser anteilige Verlust beim einzelnen Beteiligten nach § 10 d EStG als Sonderausgabe abziehbar ist, ist bei der Einkommensteuerveranlagung zu beurteilen. ⁵In Organschaftsfällen mit Ergebnisabführung (§ 14 KStG) bezieht sich die Grenze auf den Organträger. ⁶Sie ist bei diesem auf die Summe der Ergebnisse aller Mitglieder des Organkreises anzuwenden. ⁷Ist der Organträger eine Personengesellschaft, ist Satz 2 zu beachten.

(5) ¹Die Vorschrift des § 10 d EStG ist im Rahmen des Veranlagungsverfahrens von Amts wegen anzuwenden. ²Soll bei einem Arbeitnehmer ein Verlustabzug berücksichtigt werden, so muß der Arbeitnehmer dagegen die Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 Buchstabe c EStG beantragen, es sei denn, daß er bereits aus anderen Gründen zur Einkommensteuer veranlagt wird. ³Wegen der dabei zu beachtenden Antragsfrist wird auf § 46 Abs. 2 Sätze 2 und 3 EStG hingewiesen. ⁴Erfolgt für einen VZ keine Veranlagung, so kann der in diesem VZ berücksichtigungsfähige Verlustabzug nicht in einem anderen VZ geltend gemacht werden.

(6) ¹Mit der Gewährung des Verlustrücktrags ist insoweit eine Durchbrechung der Bestandskraft des für das Rücktragsjahr ergangenen Steuerbescheids verbunden, als — ausgehend von der bisherigen Steuerfestsetzung und den dafür ermittelten Besteuerungsgrundlagen — die Steuerschuld durch die Berücksichtigung des Verlustabzugs gemindert würde. ²Innerhalb dieses punktuellen Korrekturspielraums sind zugunsten und zuungunsten des Steuerpflichtigen Rechtsfehler im Sinne des § 177 AO zu berichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 27. 9. 1988 — BStBl 1989 II S. 225). ³Zur erneuten Ausübung von Wahlrechten, z. B. auf Zusammenveranlagung, vgl. BFH-Urteil vom 27. 9. 1988 (BStBl 1989 II S. 229).

(7) ¹Die Steuerbescheide für die dem Verlustjahr vorangegangenen VZ sind nach § 10 d Abs. 1 Satz 2 EStG zu ändern, wenn sich bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte für das Verlustjahr Änderungen ergeben, die zu einem höheren oder niedrigeren Verlustrücktrag führen. ²Auch in diesen Fällen gilt die Verjährungsregelung des § 10 d Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 2 EStG. ³Wirkt sich die Änderung eines Verlustrücktrags oder anderer Besteuerungsgrundlagen auf den im Wege des Verlustvortrags abzuziehenden Verlust aus, so sind die betroffenen Feststellungsbescheide im Sinne des § 10 d Abs. 3 EStG nach § 10 d Abs. 3 Satz 4 EStG und die Steuerbescheide für die betreffenden VZ nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zu ändern, auch wenn sie bereits bestandskräftig sind. ⁴Das gleiche gilt, wenn ein gewährter Verlustvortrag geändert wird und sich diese Änderung auf die Höhe des verbleibenden Verlustabzugs auswirkt.

(8) Im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten gilt folgendes:

¹Bei der Berechnung des verbleibenden Verlustabzugs ist zunächst ein Ausgleich mit den anderen eigenen Einkünften des Ehegatten vorzunehmen. ²Verbleibt bei ihm ein negativer Betrag, ist dieser bei der Berechnung der Summe der Einkünfte gegebenenfalls mit dem positiven Betrag des anderen Ehegatten auszugleichen. ³Ist der Gesamtbetrag der Einkünfte unter Berücksichtigung aller Hinzurechnungs- und Abzugsbeträge (Absatz 2 Satz 2) negativ und kann er nach § 10 d Abs. 1 Satz 1 EStG nicht oder nicht in vollem Umfang zurückgetragen werden, so ist der nicht rücktragbare Betrag bei dem Ehegatten als verbleibender Verlustabzug gesondert

festzustellen, bei dem sich auf Grund seiner steuerlichen Merkmale der negative Betrag ergibt.¹Ist für den Schluß eines VZ für beide Ehegatten jeweils ein verbleibender Verlustabzug gesondert festgestellt worden und kann dieser im darauffolgenden VZ nur teilweise nach § 10 d Abs. 2 Satz 1 EStG abgezogen werden, ist im Fall der Zusammenveranlagung der für diesen VZ gesondert festzustellende verbleibende Verlustabzug im Verhältnis zu dem zuletzt für jeden Ehegatten gesondert festgestellten verbleibenden Verlustabzug aufzuteilen und gesondert festzustellen.

(9) ¹Eine gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs ist erstmals zum 31. 12. 1990 durchzuführen (§ 52 Abs. 1 EStG). ²Dabei ist anstelle des auf den Schluß des vorangegangenen VZ festgestellten verbleibenden Verlustabzugs von dem Betrag auszugehen, der bei entsprechender Anwendung des § 10 d Abs. 3 EStG auf den 31. 12. 1989 festzustellen gewesen wäre.

78. Abschnitt 115 a wird aufgehoben.

79. Abschnitt 116 wird wie folgt gefaßt:

116. Zufluß von Einnahmen und Abfluß von Ausgaben

(1) ¹Einnahmen sind zugeflossen, wenn der Steuerpflichtige wirtschaftlich über sie verfügen kann, wie z. B. bei Zahlung, Verrechnung oder Gutschrift (vgl. BFH-Urteile vom 30. 4. 1974 — BStBl II S. 541 und vom 10. 12. 1985 — BStBl 1986 II S. 342). ²Gutschriften beim Arbeitgeber zugunsten des Arbeitnehmers auf Grund eines Gewinnbeteiligungs- und Vermögensbildungsmodells sind dem Arbeitnehmer jedoch noch nicht zugeflossen, wenn er über die gutgeschriebenen Beträge wirtschaftlich nicht verfügen kann (BFH-Urteil vom 14. 5. 1982 — BStBl II S. 469). ³Mit der Entgegennahme eines Schecks oder Verrechnungsschecks ist die Einnahme ebenfalls zugeflossen, wenn die bezogene Bank im Fall der sofortigen Vorlage den Scheckbetrag auszahlen oder gutschreiben würde und der sofortigen Vorlage keine zivilrechtlichen Abreden entgegenstehen (BFH-Urteil vom 30. 10. 1980 — BStBl 1981 II S. 305). ⁴Wird durch Wechsel zahlungshalber geleistet, ist die Einnahme mit der Einlösung oder Diskontierung zugeflossen (BFH-Urteile vom 1. 7. 1952 — BStBl III S. 205 und vom 5. 5. 1971 — BStBl II S. 624). ⁵Als kurze Zeit im Sinne des § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG ist in der Regel ein Zeitraum von zehn Tagen anzusehen (vgl. BFH-Urteile vom 9. 5. 1974 — BStBl II S. 547 und vom 24. 7. 1986 — BStBl 1987 II S. 16). ⁶Zinsen als regelmäßig wiederkehrende Einnahmen fließen dem Steuerpflichtigen in dem Jahr zu, zu dem sie wirtschaftlich gehören; die wirtschaftliche Zugehörigkeit bestimmt sich nach dem Jahr, in dem sie zahlbar, d. h. fällig sind.

(2) ¹Absatz 1 gilt entsprechend für den Abfluß von Ausgaben. ²Die Ausgabe ist bei Überweisung von einem Konto des Steuerpflichtigen grundsätzlich im Zeitpunkt des Eingangs des Überweisungsauftrags bei der Überweisungsbank abgeflossen und damit im Sinne des § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG geleistet (BFH-Urteile vom 14. 1. 1986 — BStBl II S. 453 und vom 22. 5. 1987 — BStBl II S. 673). ³Bei Zahlung durch Scheck oder Verrechnungsscheck ist die Ausgabe grundsätzlich mit der Hingabe des Schecks abgeflossen. ⁴Wird ein Scheck übermittelt, so ist die Ausgabe dann bewirkt, wenn sich der Übermittelnde seiner uneingeschränkten Verfügungsgewalt über die Scheckurkunde begeben hat. ⁵Das kann z. B. durch die Übergabe der Urkunde an die Post oder durch den Einwurf in den Briefkasten des Zahlungsempfängers geschehen (BFH-Urteil vom 24. 9. 1985 — BStBl 1986 II S. 284). ⁶Auch die Aufrechnung mit einer fälligen Gegenforderung stellt eine Leistung im Sinne des § 11 Abs. 2 EStG dar (vgl. BFH-Urteil vom 19. 4. 1977 — BStBl II S. 601). ⁷Die Regelung des § 7 a Abs. 2 Satz 5 EStG, wonach Anzahlungen durch Hingabe eines Schecks erst im Zeitpunkt der Einlösung oder Gutschrift aufgewendet sind, gilt nur für den Bereich der erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen. ⁸Bei der Einzahlung auf Konten, über die der Steuerpflichtige verfügen und der Zahlungsempfänger noch nicht verfügen kann, und bei der Vorauszahlung von Werbungskosten ohne wirtschaftlich vernünftigen Grund liegt ein Zahlungsabfluß nicht vor (BFH-Urteile vom 23. 9. 1986 — BStBl 1987 II S. 219 und vom 11. 8. 1989 — BStBl II S. 702). ⁹Das kann z. B. der Fall sein, wenn im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Wohngrundstücks ein Damnum fällig gestellt wird, bevor die Darlehnsvaluta ganz oder in marktüblichen Raten ausgezahlt wird. ¹⁰Die Zahlung eines Damnums vor Auszahlung des Darlehnskapitals durch den Darlehnsgeber ist jedenfalls dann rechtsmißbräuchlich im Sinne des § 42 Satz 1 AO, wenn das Darlehen später als einen Monat nach Abfluß des Damnums beim Steuerpflichtigen ausgezahlt wird (BFH-Urteile vom 13. 12. 1983 — BStBl 1984 II S. 426 und 428).

(3) Die Ausnahmeregelung für den Zufluß von Arbeitslohn (§ 11 Abs. 1 Satz 3 in Verbindung mit § 38 a Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG) bleibt unberührt.

80. Nach Abschnitt 117 wird folgender neuer Abschnitt 117 a eingefügt:

117 a. Studienreisen, Fachkongresse

(1) ¹Aufwendungen für eine Studienreise oder den Besuch eines Fachkongresses sind Betriebsausgaben oder Werbungskosten, wenn die Reise oder die Teilnahme an dem Kongreß so gut wie ausschließlich betrieblich oder beruflich veranlaßt ist. ²Eine betriebliche oder berufliche Veranlassung ist anzunehmen, wenn objektiv ein Zusammenhang mit dem Betrieb oder dem Beruf besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung des Betriebs oder des Berufs gemacht werden. ³Dient die Reise der allgemeinen Information über die geographischen, wirtschaftlichen und sonstigen Besonderheiten des besuchten Landes oder der allgemeinen wirtschaftlichen Bildung der Teilnehmer, liegt keine so gut wie ausschließlich betriebliche/berufliche Veranlassung vor (BFH-Urteil vom 23. 10. 1981 — BStBl 1982 II S. 69). ⁴Die Befriedigung privater Interessen muß nach dem Anlaß der Reise, dem vorgesehenen Programm und der tatsächlichen Durchführung nahezu ausgeschlossen sein (BFH-Urteil vom 15. 12. 1982 — BStBl 1983 II S. 409). ⁵Die Entscheidung, ob betriebs- oder berufsbedingte Aufwendungen vorliegen, kann nur nach einer Würdigung aller Umstände des Einzelfalls getroffen werden.

(2) ¹Für betriebs- oder berufsbedingte Aufwendungen können beispielsweise folgende Merkmale sprechen:

1. ein homogener Teilnehmerkreis,
2. eine straffe und lehrgangsmäßige Organisation, die wenig Raum für Privatinteressen läßt,
3. ein Programm, das auf die betrieblichen/beruflichen Bedürfnisse und Gegebenheiten der Teilnehmer zugeschnitten ist,
4. (bei Arbeitnehmern) die Gewährung von Dienstbefreiung oder Sonderurlaub,
5. (bei Arbeitnehmern) Zuschüsse des Arbeitgebers.

²Gegen betriebs- oder berufsbedingte Aufwendungen können beispielsweise folgende Merkmale sprechen:

1. der Besuch bevorzugter Ziele des Tourismus,
2. häufige Ortswechsel,
3. bei kürzeren Veranstaltungen die Einbeziehung vieler Sonn- und Feiertage, die zur freien Verfügung stehen,
4. die Mitnahme des Ehegatten oder anderer naher Angehöriger,
5. die Verbindung mit einem Privataufenthalt,
6. entspannende oder kostspielige Beförderung, z. B. Schiffsreise.

³Die Merkmale können von Fall zu Fall unterschiedliches Gewicht haben (vgl. BFH-Beschluß vom 27. 11. 1978 — BStBl 1979 II S. 213, BFH-Urteile vom 23. 10. 1981 — BStBl 1982 II S. 69, vom 15. 12. 1982 — BStBl 1983 II S. 409, vom 13. 12. 1984 — BStBl 1985 II S. 325, vom 16. 10. 1986 — BStBl 1987 II S. 208, vom 23. 11. 1988 — BStBl 1989 II S. 405 und vom 19. 10. 1989 — BStBl 1990 II S. 134). ⁴Zu den Aufwendungen für die Teilnahme an einem Lehrgang zum Erwerb einer Schulskeleiter-Lizenz vgl. BFH-Urteil vom 26. 8. 1988 (BStBl 1989 II S. 91).

(3) ¹Bei Studienreisen ins Ausland spricht gegen die betriebliche/berufliche Veranlassung, wenn Anlagen und Einrichtungen gleicher Art im Inland oder im näherliegenden Ausland hätten besucht werden können. ²Das gleiche gilt für Sprachkurse im Ausland, wenn die Durchführung der Veranstaltung im Inland den gleichen Erfolg hätte haben können (BFH-Urteil vom 31. 7. 1980 — BStBl II S. 746). ³Bei Fachkongressen im Ausland können Zweifel an der betrieblichen/beruflichen Veranlassung insbesondere dann bestehen, wenn die Veranstaltungen an beliebten Erholungsorten stattfinden. ⁴Der Ort einer Fachtagung ist jedoch von geringer Bedeutung, wenn es sich um eine Tagung internationalen Gepräges mit Beteiligung ausländischer Teilnehmer und Dozenten handelt (BFH-Urteil vom 16. 1. 1974 — BStBl II S. 291).

(4) ¹Aufwendungen für die Teilnahme an einem Kongreß sind nur abziehbar, wenn feststeht, daß der Steuerpflichtige an den Veranstaltungen teilgenommen hat (BFH-Urteil vom 4. 8. 1977 — BStBl II S. 829). ²An den Nachweis der Teilnahme sind strenge Anforderungen zu stellen; der Nachweis muß sich auf jede Einzelveranstaltung beziehen, braucht jedoch nicht in jedem Fall durch Anwesenheitstestat geführt zu werden. ³Die Teilnahme kann auch durch Aufzeichnungen, Arbeitsmaterialien u. ä. nachgewiesen werden (BFH-Urteil vom 13. 2. 1980 — BStBl II S. 386). ⁴Wird ein Kongreß mit einer Reise verbunden, z. B. sog. schwimmende Kongresse, ist dies in der Regel ein Beweisanzeichen für eine private Mitveranlassung von nicht nur untergeordneter Bedeutung (BFH-Urteil vom 14. 7. 1988 — BStBl 1989 II S. 19).

(5) ¹Ist eine Studienreise insgesamt nicht betrieblich/beruflich veranlaßt, können einzelne Aufwendungen gleichwohl Betriebsausgaben oder Werbungskosten sein. ²Voraussetzung dafür ist, daß sie von den übrigen Reisekosten sicher und leicht abgrenzbar und ausschließlich betrieblich/beruflich veranlaßt sind (BFH-Beschluß vom 27. 11. 1978 — BStBl 1979 II S. 213). ³Die Kosten sind nicht abziehbar, wenn sie auch entstanden wären, wenn der Steuerpflichtige den betrieblich/beruflich veranlaßten Reiseteil nicht durchgeführt hätte. ⁴Bei den zusätzlichen Aufwendungen kann es sich z. B. um Kursgebühren, Eintrittsgelder, Fahrkosten, zusätzliche Übernachtungskosten und Mehraufwendungen für Verpflegung handeln. ⁵Die zusätzlichen Übernachtungskosten sowie die Mehraufwendungen für Verpflegung können mit den für Dienstreisen geltenden Pauschbeträgen (vgl. Abschnitt 119 Abs. 3 Nr. 3 und Abs. 4) angesetzt werden.

81. Abschnitt 118 wird wie folgt gefaßt:

118. Benutzung von Personenkraftwagen für betriebliche (berufliche) und private Zwecke

(1) Wegen des Abzugs von Kraftfahrzeugkosten für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb als Betriebsausgaben wird auf Abschnitt 20 a hingewiesen.

(2) ¹Betriebliche Personenkraftwagen werden erfahrungsgemäß oft auch privat genutzt. ²Es obliegt dem Steuerpflichtigen, zur Abgrenzung der betrieblichen Kosten von denen der privaten Lebensführung den Umfang der betrieblichen Nutzung nachzuweisen. ³Aus Vereinfachungsgründen kann ohne diesen Nachweis in vielen Fällen davon ausgegangen werden, daß der betriebliche Nutzungsanteil 65 bis 70 v.H. der Gesamtnutzung beträgt. ⁴Bei Steuerpflichtigen, die den Personenkraftwagen für eine durch ihren Beruf bedingte typische Reisetätigkeit benutzen, z. B. Handelsvertreter, oder die zur Ausübung ihrer räumlich ausgedehnten Berufstätigkeit auf die ständige Benutzung eines Personenkraftwagens angewiesen sind, z. B. Landärzte, kann ein höherer Hundertsatz in Betracht kommen. ⁵Ein niedrigerer betrieblicher Nutzungsanteil ist im allgemeinen bei Steuerpflichtigen anzunehmen, deren geschäftliche oder berufliche Tätigkeit sich auf einen Ort beschränkt und bei denen nach den tatsächlichen Verhältnissen das Aufsuchen von Geschäftsfreunden (Kunden oder Lieferanten) nicht oder nur selten in Betracht kommt.

(3) ¹Wird ein Personenkraftwagen für betriebliche und private Zwecke benutzt, so ist Abschnitt 117 Abs. 2 entsprechend anzuwenden. ²Lassen sich die Aufwendungen leicht und einwandfrei trennen, so sind sie einschließlich der sog. festen Kosten im Verhältnis der betrieblichen (beruflichen) zur privaten Benutzung aufzuteilen. ³Das gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige den Personenkraftwagen nur gelegentlich und nur in geringem Umfang privat benutzt (BFH-Urteil vom 9. 10. 1953 — BStBl III S. 337). ⁴Kommt ein Personenkraftwagen, der sowohl betrieblich oder beruflich als auch privat genutzt wird, auf einer Privatfahrt zu Schaden, so dürfen die dadurch entstehenden Ausgaben oder Vermögensverluste nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden (BFH-Urteile vom 28. 2. 1964 — BStBl III S. 453, vom 23. 6. 1978 — BStBl II S. 457 und vom 14. 11. 1986 — BStBl 1987 II S. 275). ⁵Eine Aufteilung im Verhältnis der betrieblichen zur privaten Nutzung kommt nicht in Betracht (BFH-Urteil vom 12. 4. 1956 — BStBl III S. 176). ⁶Erleidet ein Steuerpflichtiger auf einer ausschließlich betrieblichen oder beruflichen Fahrt einen Unfall mit seinem Personenkraftwagen, so sind die Unfallkosten ohne Rücksicht auf das Verschulden des Steuerpflichtigen und unabhängig vom Anteil der privaten Nutzung des Personenkraftwagens in voller Höhe Betriebsausgaben oder Werbungskosten, es sei denn, daß für den Unfall private Gründe maßgebend sind (BFH-Beschluß vom 28. 11. 1977 — BStBl 1978 II S. 105). ⁷Solche privaten Gründe liegen z. B. vor, wenn auf einer an sich beruflich veranlaßten Fahrt ein Unfall durch Alkoholeinfluß des Steuerpflichtigen herbeigeführt wird (BFH-Urteil vom 6. 4. 1984 — BStBl II S. 434).

82. Abschnitt 119 wird wie folgt gefaßt:

119. Reisekosten

(1) ¹Zu den Reisekosten, die durch eine Geschäftsreise (Absatz 2) unmittelbar verursacht werden, gehören Fahrkosten, Verpflegungsmehraufwendungen, Übernachtungskosten und Nebenkosten. ²Mittelbare Kosten, z. B. etwaige Kosten für die Anschaffung von Kleidung und allgemeinen Reiseausrüstungsgegenständen, gehören nicht zu den Reisekosten.

(2) Eine Geschäftsreise liegt vor, wenn der Steuerpflichtige mindestens 20 km von seiner Wohnung und von seiner regelmäßigen Betriebsstätte oder Stätte der Berufsausübung entfernt tätig ist.

Für die Entfernungsberechnung ist bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel die Fahrstrecke, z. B. Tarifentfernung, in anderen Fällen — insbesondere bei der Benutzung eines eigenen Kraftfahrzeugs — die kürzeste benutzbare Straßenverbindung maßgebend. Bei Benutzung eines eigenen Kraftfahrzeugs kann an Stelle der kürzesten benutzbaren Straßenverbindung auch eine andere, offensichtlich verkehrsgünstigere Straßenverbindung zugrunde gelegt werden. Regelmäßige Betriebsstätte oder Stätte der Berufsausübung im Sinne des Satzes 1 ist der Mittelpunkt der auf Dauer abgestellten Tätigkeit des Steuerpflichtigen. Unterhält ein Steuerpflichtiger mehrere Betriebsstätten an verschiedenen Orten, so sind die regelmäßigen Fahrten dorthin im allgemeinen keine Geschäftsreisen (BFH-Urteil vom 29. 3. 1979 — BStBl II S. 700). Die Tatsache, daß der Steuerpflichtige eine Geschäftsreise unternommen hat, muß sich aus den Unterlagen, z. B. Fahrtenbuch, Hotelrechnungen, Tankstellenquittungen, Korrespondenz u. ä., ergeben. Unternimmt der Steuerpflichtige die Reise auch aus privaten Gründen, so müssen die Reisekosten aufgeteilt werden. Ist das nicht — auch nicht im Wege der Schätzung — leicht und einwandfrei möglich, so gehören die gesamten Aufwendungen zu den nach § 12 Nr. 1 EStG nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung. Wegen der steuerlichen Behandlung von Kosten für Studienreisen oder Fortbildungskonferenzen wird auf Abschnitt 117 a hingewiesen.

Ein Geschäftsgang liegt vor, wenn der Steuerpflichtige außerhalb seiner regelmäßigen Betriebsstätte oder Stätte der Berufsausübung und seiner Wohnung beruflich tätig wird und die Voraussetzungen einer Dienstreise nicht erfüllt sind. Wird ein Geschäftsgang mit einer Geschäftsreise oder umgekehrt verbunden, so gilt die auswärtige Tätigkeit insgesamt als Geschäftsreise.

(3) Als Reisekosten können abgezogen werden:

1. **Fahrkosten** in der tatsächlichen Höhe. ¹Sie können durch Vorlage der Fahrkarten, Quittungen von Reisebüros oder Tankstellen, Fahrtenbücher oder in ähnlicher Weise nachgewiesen werden. ²Benutzt der Steuerpflichtige für die Geschäftsreise ein privates Beförderungsmittel, so können die Fahrkosten ohne Einzelnachweis mit pauschalen Kilometersätzen angesetzt werden, die folgende Beträge nicht überschreiten dürfen:

- a) bei einem Kraftwagen 0,42 DM je Fahrkilometer,
- b) bei einem Motorrad oder einem Motorroller 0,18 DM je Fahrkilometer,
- c) bei einem Moped oder Mofa 0,11 DM je Fahrkilometer,
- d) bei einem Fahrrad 0,06 DM je Fahrkilometer.

³Für jede Person, die bei einer Geschäftsreise oder einem Geschäftsgang mitgenommen wird, erhöhen sich der Kilometersatz nach Buchstabe a um 0,03 DM und der Kilometersatz nach Buchstabe b um 0,02 DM. ⁴Neben den Kilometersätzen können etwaige außergewöhnliche Kosten angesetzt werden, wenn diese durch Fahrten entstanden sind, für die die Kilometersätze anzusetzen sind. ⁵Außergewöhnliche Kosten sind nur die nicht voraussehbaren Aufwendungen für Reparaturen, die nicht auf Verschleiß (BFH-Urteil vom 17. 10. 1973 — BStBl 1974 II S. 186) oder die auf Unfallschäden beruhen, und Absetzungen für außergewöhnliche technische Abnutzung; dabei sind entsprechende Schadensersatzleistungen auf die Kosten anzurechnen. ⁶Die Kilometersätze nach Satz 2 sind nicht anzusetzen, soweit sie im Einzelfall zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen würden (BFH-Urteil vom 25. 10. 1985 — BStBl 1986 II S. 200). ⁷Dies kann z. B. in Betracht kommen, wenn bei einer Jahresfahrleistung von mehr als 40 000 km die Kilometersätze die tatsächlichen Kilometerkosten offensichtlich übersteigen.

2. **Übernachungskosten** in der tatsächlichen Höhe. ¹Die Kosten des Frühstücks gehören zu den Aufwendungen für Verpflegung (Nummer 3). ²Wird durch Zahlungsbelege nur ein Gesamtpreis für Unterkunft und Frühstück nachgewiesen und läßt sich der Preis für das Frühstück nicht feststellen, so ist der Gesamtpreis zur Ermittlung der Übernachtungskosten wie folgt zu kürzen:

- a) bei einer Übernachtung im Inland um 7 DM,
- b) bei einer Übernachtung im Ausland um 15 v.H. des für den Unterkunftsort maßgebenden Pauschbetrags für Verpflegungsmehraufwendungen bei einer mehrtägigen Geschäftsreise.

³Für die Kosten der Übernachtung können außer bei Auslandsreisen (Absatz 4) keine Pauschbeträge gewährt werden. ⁴Dies schließt nicht aus, daß die Höhe der Übernachtungskosten geschätzt werden kann, wenn ihre Entstehung dem Grunde nach unbestritten ist (BFH-Urteil vom 17. 7. 1980 — BStBl 1981 II S. 14).

3. Mehraufwendungen für Verpflegung aus Anlaß der Geschäftsreise. ¹Verpflegungsmehraufwendungen sind die tatsächlichen Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine Verpflegung, vermindert um die Haushaltsersparnis. ²Die Haushaltsersparnis ist mit $\frac{1}{3}$ der tatsächlichen Aufwendungen je Reisetag anzusetzen. ³Aufwendungen für die Bewirtung und Unterhaltung von Geschäftsfreunden (vgl. dazu Abschnitt 117 Abs. 3) gehören nicht zu den Reisekosten. ⁴Die Mehraufwendungen sind nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. ⁵Bei Inlandsgeschäftsreisen dürfen die Verpflegungsmehraufwendungen höchstens mit 64 DM je Kalendertag als Reisekosten angesetzt werden. ⁶Ohne Einzelnachweis der tatsächlichen Aufwendungen dürfen sie grundsätzlich mit folgenden Pauschbeträgen angesetzt werden:

- a) bei Geschäftsreisen, die am selben Kalendertag begonnen und beendet werden (eintägige Reisen), 35 DM je Kalendertag,
- b) bei mehrtägigen Geschäftsreisen 46 DM je Kalendertag.

⁷Der Höchstbetrag und die Pauschbeträge ermäßigen sich für jeden Kalendertag, an dem die Geschäftsreise nicht mehr als 12 Stunden gedauert hat, wie folgt:

Dauer der Geschäftsreise	Höchstbetrag	Pauschbetrag	
		bei eintägiger Geschäftsreise	bei mehrtägiger Geschäftsreise
mehr als 10 Stunden	51 DM	28 DM	36 DM
mehr als 8 Stunden	32 DM	17 DM	23 DM
mehr als 6 Stunden	19 DM	10 DM	13 DM.

⁸Wenn die Geschäftsreise nicht mehr als 6 Stunden gedauert hat, können nur nachgewiesene Verpflegungsmehraufwendungen bis zum Höchstbetrag von 19 DM anerkannt werden. ⁹Bei mehreren Geschäftsreisen an einem Kalendertag ist jede Geschäftsreise für sich zu beurteilen, es darf jedoch insgesamt nicht mehr als der volle Höchst- oder Pauschbetrag angesetzt werden. ¹⁰Wird eine Geschäftsreise nach 18 Uhr angetreten und vor 6 Uhr am nachfolgenden Kalendertag beendet, ohne daß eine Übernachtung stattfindet, so ist diese Geschäftsreise als eintägige Geschäftsreise zu behandeln. ¹¹Hat der Steuerpflichtige bei einer Geschäftsreise Mahlzeiten unentgeltlich erhalten, so sind der Höchstbetrag oder ermäßigte Höchstbetrag und der maßgebende Pauschbetrag oder ermäßigte Pauschbetrag für ein Frühstück um 15 v.H. und für ein Mittag- oder Abendessen um jeweils 30 v.H. des vollen Höchst- oder Pauschbetrags zu kürzen. ¹²Der ermäßigte Höchstbetrag und der maßgebende ermäßigte Pauschbetrag sind jeweils jedoch höchstens um 75 v.H. zu kürzen. ¹³Die Kürzung entfällt, soweit der Steuerpflichtige die Mahlzeiten aus Anlaß gesellschaftlicher Veranstaltungen erhalten hat. ¹⁴Bei einer mehrtägigen Geschäftsreise können die Mehraufwendungen für Verpflegung für sämtliche Reisetage nur einheitlich entweder im einzelnen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht oder ohne Einzelnachweis bis zur Höhe der Pauschbeträge angesetzt werden. ¹⁵Der Steuerpflichtige ist jedoch nicht für alle Geschäftsreisen, die in einen VZ fallen, an dasselbe Verfahren gebunden. ¹⁶Die Pauschbeträge sind nicht anzuerkennen, wenn ihre Anwendung im Einzelfall zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen würde, z. B. wenn bei umfangreicher Reisetätigkeit infolge der Anwendung der Pauschbeträge unverhältnismäßig geringe Einkünfte verbleiben würden oder wenn offensichtlich ist, daß keine oder nahezu keine Aufwendungen für die Verpflegung entstehen (vgl. BFH-Urteil vom 25. 10. 1985 — BStBl 1986 II S. 200). ¹⁷Gegebenenfalls ist der Mehraufwand nach den Verhältnissen des Einzelfalls zu schätzen (vgl. BFH-Urteil vom 29. 11. 1974 — BStBl 1975 II S. 339).

4. Nebenkosten in der nachgewiesenen oder glaubhaft gemachten Höhe. Zu den Nebenkosten gehören z. B. Kosten für die Beförderung und Aufbewahrung von Gepäck, für Telefon, Telegramme, Porto, Garage, Parkplatz sowie für Benutzung von Straßenbahn oder Kraftwagen am Reiseort.

(4) ¹Bei Auslandsgeschäftsreisen können abweichend von Absatz 3 Nr. 2 und 3 die Aufwendungen für Übernachtung und die Mehraufwendungen für Verpflegung in der Regel ohne Einzelnachweis mit besonderen Höchst- und Pauschbeträgen — Auslandstagegelder und Auslandsübernachtungsgelder — anerkannt werden. ²Dabei gilt folgendes:

1. ¹Für den Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen gelten die vom Bundesminister der Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder auf der Grundlage der höchsten Auslandstagegelder nach dem Bundesreisekostengesetz bekanntgemachten Höchst- und Pauschbeträge. ²Für die in der Bekanntmachung nicht erfaßten Länder ist der für Luxemburg geltende Höchst- und Pauschbetrag maßgebend; für die in der Bekanntma-

chung nicht erfaßten Übersee- und Außengebiete eines Landes ist der für das Mutterland geltende Höchst- und Pauschbetrag maßgebend. ³Für die Anwendung der Höchst- und Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen bei Auslandsgeschäftsreisen sind die Regelungen des Absatzes 3 Nr. 3 entsprechend anzuwenden; dabei ermäßigen sich der Höchstbetrag und die Pauschbeträge für jeden Kalendertag, an dem die Geschäftsreise

nicht mehr als 12, aber mehr als 10 Stunden gedauert hat, auf $\frac{1}{10}$.

nicht mehr als 10, aber mehr als 8 Stunden gedauert hat, auf $\frac{1}{10}$.

nicht mehr als 8, aber mehr als 6 Stunden gedauert hat, auf $\frac{1}{10}$.

wobei die ermäßigten Beträge jeweils auf volle Deutsche Mark abzurunden sind. ⁴Außerdem gilt folgendes:

- a) Bei eintägigen Auslandsgeschäftsreisen gilt der für das Land der Tätigkeitsstätte, bei mehreren Tätigkeitsstätten der für das Land der letzten Tätigkeitsstätte maßgebende Höchst- und Pauschbetrag.
 - b) Bei mehrtägigen Auslandsgeschäftsreisen ist folgendes zu beachten:
 - aa) ¹Höchst- und Pauschbetrag richten sich nach dem Land, das der Reisende vor 24 Uhr Ortszeit zuletzt erreicht. ²Ist das vor 24 Uhr zuletzt erreichte Land das Inland, so ist vorbehaltlich der Regelung in Buchstabe c der bei Geschäftsreisen im Inland geltende Höchst- und Pauschbetrag maßgebend.
 - bb) ¹Bei Flugreisen gilt ein Land in dem Zeitpunkt als erreicht, in dem das Flugzeug dort landet; Zwischenlandungen bleiben unberücksichtigt. ²Erstreckt sich eine Flugreise über mehr als zwei Kalendertage, so ist für die Tage, die zwischen dem Tag des Abflugs und dem Tag der Landung liegen, der für Österreich geltende Höchst- und Pauschbetrag maßgebend.
 - cc) ¹Bei Reisen vom Ausland in das Inland, die spätestens um 7 Uhr Ortszeit angetreten werden, und bei Rückreisen vom Ausland in das Inland richtet sich der Höchst- und Pauschbetrag für den Tag des Grenzübergangs nach dem ausländischen Grenzort an der deutschen Grenze, wenn der Grenzübergang in das Inland nach 14 Uhr stattfindet. ²Bei Flugreisen tritt an die Stelle des ausländischen Grenzorts an der deutschen Grenze der Abflughafen und an die Stelle des Grenzübergangs in das Inland die erste Landung im Inland.
 - c) ¹Bei Schiffsreisen ist anstelle des Pauschbetrags für Verpflegungsmehraufwendungen ein Schiffstagegeld in Höhe von 7,5 v.H. des Fahrpreises, mindestens aber 5 v.H. des für Österreich geltenden Pauschbetrags, anzusetzen, wenn der Fahrpreis auch das Entgelt für Verpflegung enthält. ²Für die Tage der Einschiffung und Ausschiffung ist der für den Hafenort geltende Höchst- und Pauschbetrag maßgebend.
2. ¹Für den Abzug von Übernachtungskosten gelten die vom Bundesminister der Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder auf der Grundlage der höchsten Auslandsübernachtungsgelder nach dem Bundesreisekostengesetz bekanntgemachten Pauschbeträge. ²Sie richten sich nach dem Land, das nach Absatz 4 Nr. 1 Buchstabe b Doppelbuchstaben aa und bb maßgebend ist. ³Für die in der Bekanntmachung nicht erfaßten Länder und Gebiete ist Absatz 4 Nr. 1 Satz 2 anzuwenden. ⁴Bei einer Übernachtung auf einem Schiff ist Absatz 4 Nr. 1 Buchstabe c sinngemäß anzuwenden. ⁵Die Pauschbeträge dürfen nur angesetzt werden, wenn der Steuerpflichtige die Unterkunft nicht unentgeltlich oder verbilligt erhalten hat. ⁶Für die Dauer einer Flugreise darf ein Übernachtungsgeld nicht angesetzt werden.
- (5) ¹Bei einem Geschäftsgang dürfen die Verpflegungsmehraufwendungen höchstens mit 19 DM als Reisekosten angesetzt werden. ²Ohne Einzelnachweis der tatsächlichen Aufwendungen dürfen Steuerpflichtige mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit die Verpflegungsmehraufwendungen mit einem Pauschbetrag von 8 DM ansetzen, wenn der Geschäftsgang mehr als 6 Stunden gedauert hat.
- (6) Für die steuerliche Behandlung der Reisekosten der veranlagten Arbeitnehmer gelten die Abschnitte 37 bis 40 LStR.

¹) Für 1990: BStBl 1989 I S. 455.

83. Abschnitt 121 wird wie folgt gefaßt:

121. Schuldzinsen, Säumniszuschläge, Verspätungszuschläge und Zwangsgelder

(1) ¹Die Abziehbarkeit von Nachforderungszinsen (§ 233 a AO), Stundungszinsen (§ 234 AO), Aussetzungszinsen (§ 237), Säumniszuschlägen (§ 240 AO), Verspätungszuschlägen (§ 152 AO) und Zwangsgeldern (§ 329 AO) richtet sich nach der Abziehbarkeit der zugrundeliegenden Steuer. ²Stehen Nachforderungszinsen (§ 233 a AO), Stundungszinsen (§ 234 AO) und Aussetzungszinsen (§ 237 AO) mit nichtabziehbaren Steuern im Zusammenhang, können sie nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG als Sonderausgaben abgezogen werden. ³Hinterziehungszinsen (§ 235 AO) sind bei der Ermittlung der Einkünfte oder des Einkommens vom Abzug ausgeschlossen. ⁴Zinsen für zurückgeforderte Investitionszulage sind abziehbar.

(2) Für private Schuldzinsen kann ein Abzug als außergewöhnliche Belastung in Betracht kommen; vgl. Abschnitt 186 Abs. 7.

84. Abschnitt 124 Abs. 1 Sätze 1 und 2 werden wie folgt gefaßt:

„§ 13 Abs. 3 EStG gilt auch für nachträgliche Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Bei zusammenveranlagten Ehegatten sind alle Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor Berücksichtigung des Freibetrags nach § 13 Abs. 3 EStG zusammenzurechnen (BFH-Urteil vom 25. 2. 1988 — BStBl II S. 827).“

85. Abschnitt 124 a Abs. 2 wird wie folgt gefaßt:

a) Absatz 2 wird wie folgt gefaßt:

(2) ¹Bei der Feststellung der Tierbestände ist von der regelmäßigen und nachhaltigen Erzeugung oder Haltung während der Wirtschaftsjahre auszugehen. ²Nach der Erzeugung sind die Tiere, die üblicherweise mit einem Lebensalter von weniger als einem Jahr verkaufsfähig sind, und Masttiere zu erfassen. ³Abweichend hiervon ist bei Mastrindern mit einer Mastdauer von weniger als einem Jahr, bei Kälbern und Jungvieh unter einem Jahr und bei Schafen unter einem Jahr stets vom Jahresdurchschnittsbestand auszugehen. ⁴Der ermittelte Tierbestand ist in Vieheinheiten (VE) umzurechnen, wobei folgender Umrechnungsschlüssel maßgebend ist:

Pferde:	Pferde unter 3 Jahre und Kleinpferde	0,70	VE
	Pferde drei Jahre und älter	1,10	VE
Rindvieh:	Kälber und Jungvieh unter 1 Jahr (einschließlich Mastkälber, Starterkälber und Fresser)	0,30	VE
	Jungvieh 1 bis 2 Jahre alt	0,70	VE
	Färsen (älter als 2 Jahre)	1,00	VE
	Masttiere (Mastrinder)	1,00	VE
	Kühe (einschließlich Mutter- und Ammenkühe mit den dazugehörigen Saugkälbern)	1,00	VE
	Zuchtbullen, Zugochsen	1,20	VE
Schafe:	Schafe unter 1 Jahr (einschließlich Mastlämmer)	0,05	VE
	Schafe 1 Jahr und älter	0,10	VE
Ziegen:		0,08	VE
Schweine:	leichte Ferkel (bis etwa 12 kg)	0,01	VE
	Ferkel (über etwa 12 bis etwa 20 kg)	0,02	VE
	Schwere Ferkel (über etwa 20 bis etwa 30 kg)	0,04	VE
	Läufer (über etwa 30 bis etwa 45 kg)	0,06	VE
	Schwere Läufer (über etwa 45 bis etwa 60 kg)	0,08	VE
	Mastschweine	0,16	VE
	Jungzuchtschweine bis etwa 90 kg	0,12	VE
	Wenn Schweine aus zugekauften Tieren erzeugt werden, ist dies bei der Umrechnung in VE entsprechend zu berücksichtigen. Beispiel: Mastschweine aus zugekauften Läufern 0,16 VE — 0,06 VE = 0,10 VE.		
	Zuchtschweine (einschließlich Jungzuchtschweine über etwa 90 kg)	0,33	VE
Kaninchen:	Zucht- und Angorakaninchen	0,025	VE
	Mastkaninchen	0,0025	VE

Geflügel:	Legehennen (einschließlich einer normalen Aufzucht zur Ergänzung des Bestands)	0.02	VE
	Legehennen aus zugekauften Junghennen	0.0183	VE
	Zuchtputen, Zuchtenten, Zuchtgänse	0.04	VE
	Jungmasthühner (bis zu 6 Durchgänge je Jahr — schwere Tiere)	0.0017	VE
	Jungmasthühner (mehr als 6 Durchgänge je Jahr — leichte Tiere)	0.0013	VE
	Junghennen	0.0017	VE
	Mastenten	0.0033	VE
	Mastputen aus selbsterzeugten Jungputen	0.0067	VE
	Mastputen aus zugekauften Jungputen	0.0050	VE
	Jungputen (bis etwa 8 Wochen alt)	0.0017	VE
	Mastgänse	0.0067	VE
Damtiere:	Damhirsche, Alttiere und Schmaltiere 1 Jahr und älter	0.08	VE
	Damkälber unter 1 Jahr	0.04	VE

b) In Absatz 3 werden am Ende des Satzes 2 der Punkt durch einen Strichpunkt ersetzt und folgende Worte angefügt:

„Flächen, die auf Grund öffentlicher Förderungsprogramme, z. B. Flächenstilllegungsprogramm, Grünbracheprogramm, FELEG, stillgelegt werden, gelten weiterhin als landwirtschaftlich genutzt.“

86. Abschnitt 125 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 3 wird wie folgt geändert:

aa) Satz 1 wird wie folgt gefaßt:

„Beim Übergang zur Buchführung haben Land- und Forstwirte ein Wahlrecht, ob sie das Vieh in der Übergangsbilanz nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG oder mit Durchschnittswerten bewerten, wenn bis zum Zeitpunkt des Übergangs zur Buchführung der Gewinn nach Durchschnittssätzen auf Grund des § 13 a EStG ermittelt worden ist (vgl. BFH-Urteile vom 17. 3. 1988 — BStBl II S. 770 und vom 14. 4. 1988 — BStBl II S. 672).“

bb) Nach Satz 1 wird folgender Satz eingefügt:

„Das einmal in Anspruch genommene Bewertungswahlrecht bindet den Landwirt grundsätzlich auch für die Zukunft (BFH-Urteil vom 14. 4. 1988 — BStBl II S. 672).“

b) Dem Absatz 4 wird folgender Satz angefügt:

„Aus Vereinfachungsgründen bestehen keine Bedenken, Mastvieh, das am Bilanzstichtag noch nicht verkaufs- oder schlachtreif ist, mit Durchschnittswerten zu bewerten.“

87. Abschnitt 125 a wird wie folgt geändert:

a) In der Nummer 2 wird Satz 2 gestrichen.

b) Nummer 4 wird wie folgt gefaßt:

4. ¹Beim Übergang von der Gewinnermittlung nach § 13 a EStG zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sind nach Wahl des Steuerpflichtigen die Tiere des Umlaufvermögens mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder mit Durchschnittswerten gewinnmindernd abzusetzen. ²Bei anschließendem Übergang zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG sind die Tiere dem Gewinn mit den Werten hinzuzurechnen, mit denen sie in der Übergangsbilanz angesetzt worden sind.

88. Abschnitt 127 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 wird Satz 5 wie folgt gefaßt:

„Nummer 5 des AO-Anwendungserlasses zu § 141 AO vom 24. 9. 1987 (BStBl I S. 664 und AO-Kartei, § 141 Karte 1) ist zu beachten.“

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

„Ob ein derartiger Antrag gestellt wurde, ist notfalls durch Auslegung zu ermitteln (BFH-Urteile vom 28. 1. 1988 — BStBl II S. 530 und 532 und vom 1. 12. 1988 — BStBl 1989 II S. 234).“

c) In Absatz 8 wird Satz 1 wie folgt gefaßt:

„Für die Bekanntgabe der Mitteilung nach § 13 a Abs. 1 Satz 2 EStG gilt entsprechend Nummer 5 des AO-Anwendungserlasses zu § 141 AO vom 24. 9. 1987 (BStBl I S. 664 und AO-Kartei, § 141 Karte 1) die Frist von einem Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres.“

d) Absatz 11 wird wie folgt geändert:

aa) Satz 2 wird wie folgt gefaßt:

„Dabei ist zu beachten, daß die Gewinnermittlung nach § 13 a Abs. 3 bis 7 EStG in diesem Zusammenhang der nach § 4 Abs. 1 EStG gleichzustellen ist.“

bb) Nach Satz 2 werden folgende Sätze eingefügt:

„Bei Gewinnen nach § 13 a Abs. 8 Nr. 1 bis 3 EStG kann der Land- und Forstwirt wählen, ob die Grundsätze des § 4 Abs. 1 EStG oder die des § 4 Abs. 3 EStG angewendet werden (BFH-Urteil vom 14. 4. 1988 — BStBl II S. 774). Maßgebend für die Ermittlung des Übergangsgewinns ist die Verfahrensweise im Wirtschaftsjahr vor dem Wechsel der Gewinnermittlungsart (BFH-Urteil vom 24. 1. 1985 — BStBl II S. 255).“

89. Abschnitt 130 a wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird gestrichen; die bisherigen Absätze 2 bis 10 werden neue Absätze 1 bis 9.

b) Im neuen Absatz 3 wird Satz 5 wie folgt gefaßt:

„Entsprechendes gilt, wenn diese Personen im Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zwar beschäftigt sind, ihre körperliche Mitarbeit jedoch ganz oder teilweise auf Nutzungen, Nutzungsteile, sonstige Wirtschaftsgüter und Betriebsvorgänge entfällt, die bei der Ermittlung des Ausgangswerts nach § 13 a Abs. 4 EStG nicht anzusetzen sind (vgl. BFH-Urteil vom 14. 4. 1988 — BStBl II S. 774).“

c) Der neue Absatz 8 wird wie folgt geändert:

aa) Nummer 4 wird wie folgt gefaßt:

4. Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden (§ 13 a Abs. 8 Nr. 4 EStG) sowie aus der Auflösung von Rücklagen (§ 6 c Abs. 1 Nr. 2 EStG) hieraus (BFH-Urteil vom 17. 9. 1987 — BStBl 1988 II S. 55).

bb) Nach Satz 3 wird folgender Satz eingefügt:

„Sind im Grundbetragsbereich (§ 13 a Abs. 4 bis 7 EStG) bereits erfaßte Eigenerzeugnisse im Bereich der nach § 13 a Abs. 8 EStG gesondert zu ermittelnden Gewinne verbraucht worden, so sind sie dort mit dem Marktpreis als Betriebsausgaben abzusetzen (BFH-Urteil vom 14. 4. 1988 — BStBl II S. 774).“

cc) Satz 8 wird wie folgt gefaßt:

„Bei Gewinnen nach § 13 a Abs. 8 Nr. 1 bis 3 EStG kann der Steuerpflichtige wählen, ob diese nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 oder des § 4 Abs. 3 EStG ermittelt werden (BFH-Urteil vom 14. 4. 1988 — BStBl II S. 774).“

d) Folgender neuer Absatz 10 wird angefügt:

(10) Ein Landwirt mit Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13 a EStG) kann nicht geltend machen, sein Betrieb sei ein einkommensteuerrechtlich nicht erheblicher landwirtschaftlicher Liebhabereibetrieb (BFH-Urteile vom 24. 7. 1986 — BStBl II S. 808 und vom 1. 12. 1988 — BStBl 1989 II S. 234).

90. Abschnitt 131 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 wird Satz 8 wie folgt gefaßt:

„Bei dem fiktiven Bestandsvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG), der für die Berechnung des Veräußerungsgewinns (§ 14 Abs. 1 EStG) eines nichtbuchführenden Landwirts vorzunehmen ist, kann in der Regel davon ausgegangen werden, daß von Bewertungswahlrechten, z. B. für Vieh, geringwertige Anlagegüter und Feldinventar, kein Gebrauch gemacht wurde (vgl. BFH-Urteile vom 17. 3. 1988 — BStBl II S. 770 und vom 14. 4. 1988 — BStBl II S. 672).“

b) In Absatz 5 werden am Ende der Punkt durch einen Strichpunkt ersetzt und folgender Satzteil angefügt:

„siehe auch BFH-Urteil vom 15. 10. 1987 (BStBl 1988 II S. 260).“

c) Absatz 6 wird wie folgt geändert:

aa) In Nummer 1 Satz 5 werden die Worte „auf Antrag“ gestrichen und folgender Klammerzusatz angefügt:

„(vgl. Abschnitt 204 Abs. 1 Satz 3)“.

bb) In Nummer 2 wird Satz 5 wie folgt gefaßt:

„Der Gewinn aus der Veräußerung kann nach § 34 b EStG versteuert werden.“

91. Abschnitt 133 b Abs. 2 wird wie folgt geändert:

a) Nach Satz 4 wird folgender Satz eingefügt:

„Die Nachabfindung nach § 13 HöfeO ist begünstigt, wenn der land- und forstwirtschaftliche Betrieb bestehen bleibt.“

b) Der letzte Satz wird wie folgt gefaßt:

„Der Freibetrag wird auch gewährt, wenn Grund und Boden nicht dem weichenden Erben, sondern einem Dritten übereignet und der Wert auf die Erbsprüche des weichenden Erben angerechnet wird (BFH-Urteil vom 26. 11. 1987 — BStBl 1988 II S. 490).“

92. In Abschnitt 133 c Abs. 1 Satz 1 wird das Datum „1. 1. 1989“ durch das Datum „1. 1. 1993“ ersetzt.

93. Abschnitt 134 wird wie folgt geändert:

a) Vor Absatz 1 wird die Zwischenüberschrift „Allgemeines“ eingefügt.

b) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

aa) Satz 1 wird wie folgt gefaßt:

„Voraussetzung für die Annahme eines Gewerbebetriebs ist die Selbständigkeit der Tätigkeit, d. h. die Tätigkeit muß auf eigene Rechnung (Unternehmerrisiko) und auf eigene Verantwortung (Unternehmerinitiative) ausgeübt werden (BFH-Urteil vom 27. 9. 1988 — BStBl 1989 II S. 414).“

bb) In Satz 4 wird der Klammerzusatz wie folgt gefaßt:

„(BFH-Urteile vom 24. 11. 1961 — BStBl 1962 III S. 125, vom 2. 10. 1968 — BStBl 1969 II S. 143 und vom 14. 6. 1985 — BStBl II S. 661).“

cc) Folgende Sätze werden angefügt:

„Die Tätigkeit eines selbständigen Handelsvertreters im Sinne des § 84 Abs. 1 Satz 1 HGB ist auch dann gewerblich, wenn Betriebsvermögen nur in geringem Umfang vorhanden ist (BFH-Urteil vom 31. 10. 1974 — BStBl 1975 II S. 115 und Beschluß des BVerfG vom 25. 10. 1977 — BStBl 1978 II S. 125). Natürliche Personen können zum Teil selbständig, zum Teil unselbständig tätig sein. Wegen der Behandlung der Einnahmen eines selbständigen Gewerbetreibenden aus einer Nebentätigkeit vgl. Abschnitt 146 sowie Abschnitt 68 LStR.“

c) Vor Absatz 2 wird die Zwischenüberschrift „Reisevertreter“ eingefügt.

d) In Absatz 2 werden die Sätze 6 bis 11 gestrichen.

e) Vor Absatz 3 wird die Zwischenüberschrift „Versicherungsvertreter“ eingefügt.

f) In Absatz 3 wird Satz 1 gestrichen.

g) Vor Absatz 4 wird die Zwischenüberschrift „Hausgewerbetreibende und Heimarbeiter“ eingefügt.

h) In Absatz 4 Satz 3 werden die Worte „Artikel 1 des Heimarbeitsänderungsgesetzes vom 29. 10. 1974 (BGBl. I S. 2879, 1975 I S. 1010)“ durch die Worte „Artikel 4 des Gesetzes zur Bildung von Jugend- und Auszubildendenvertretungen in den Betrieben vom 13. 7. 1988 (BGBl. I S. 1034)“ ersetzt.

i) Vor Absatz 5 wird die Zwischenüberschrift „Sonstige Einzelfälle“ eingefügt.

j) Absatz 5 wird wie folgt gefaßt:

(5) ¹Wegen der Selbständigkeit der Bezirksstellenleiter der Lotto- und Totounternehmen vgl. BFH-Urteil vom 4. 7. 1968 (BStBl II S. 718). ²Zur Frage, ob Bauhandwerker bei nebenberuflicher „Schwarzarbeit“ als Arbeitnehmer des Auftraggebers oder als selbständige Gewerbetreibende anzusehen sind, wird auf das BFH-Urteil vom 21. 3. 1975 (BStBl II S. 513) hingewiesen. ³Sog. Rundfunkermittler sind selbständig, wenn sie den Umfang ihrer Tätigkeit im wesentlichen selbst bestimmen können und wenn die Höhe der Einnahmen weitgehend von der Eigeninitiative abhängt (BFH-Urteil vom 14. 12. 1978 — BStBl 1979 II S. 188). ⁴Die wiederholte entgeltliche Mitwirkung eines bekannten früheren Berufssportlers bei industriellen Werbeveranstaltungen ist auch dann eine selbständig ausgeübte gewerbliche Tätigkeit, wenn der Steuerpflichtige seine Leistungen nicht ausdrücklich anbietet, sondern die Firmen sich an ihn wenden, und wenn der Steuerpflichtige während dieser Veranstaltungen an bestimmte Programmabläufe gebunden ist (BFH-Urteil vom 3. 11. 1982 — BStBl 1983 II S. 182). ⁵Das gleiche gilt für die öffentlich deutlich

sichtbare Benutzung bestimmter marktgängiger Industrieerzeugnisse durch einen Spitzensportler ohne Eingliederung in eine Werbeorganisation (BFH-Urteil vom 19. 11. 1985 — BStBl 1986 II S. 424).

94. Abschnitt 134 a wird wie folgt geändert:

a) Satz 1 wird wie folgt gefaßt:

„Nachhaltig ist eine Tätigkeit, die von der Absicht getragen ist, sie zu wiederholen und daraus eine ständige Erwerbsquelle zu machen (BFH-Urteile vom 21. 8. 1985 — BStBl 1986 II S. 88 und vom 11. 4. 1989 — BStBl II S. 621).“

b) In Satz 5 wird der Klammerzusatz wie folgt gefaßt:

„(vgl. BFH-Urteile vom 2. 11. 1971 — BStBl 1972 II S. 360 und vom 21. 8. 1985 — BStBl 1986 II S. 88).“

95. In Abschnitt 134 b Abs. 2 Satz 3 wird der Klammerzusatz wie folgt gefaßt:

„(BFH-Beschluß vom 25. 6. 1984 — BStBl II S. 751 und BFH-Urteile vom 28. 8. 1987 — BStBl 1988 II S. 10 und vom 5. 5. 1988 — BStBl II S. 778).“

96. Abschnitt 134 c wird wie folgt gefaßt:

134 c. Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

(1) ¹Eine Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr liegt vor, wenn ein Steuerpflichtiger mit Gewinnerzielungsabsicht nachhaltig am Leistungs- oder Güteraustausch teilnimmt. ²Damit werden solche Tätigkeiten aus dem gewerblichen Bereich ausgeklammert, die zwar von einer Gewinnerzielungsabsicht getragen werden, aber nicht auf einen Leistungs- oder Güteraustausch gerichtet sind (BFH-Urteile vom 9. 7. 1986 — BStBl II S. 851, vom 26. 2. 1988 — BStBl II S. 615 und vom 13. 10. 1988 — BStBl 1989 II S. 39).

(2) ¹Die Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr erfordert, daß die Tätigkeit des Steuerpflichtigen nach außen hin in Erscheinung tritt, er sich mit ihr an eine — wenn auch begrenzte — Allgemeinheit wendet und damit seinen Willen zu erkennen gibt, ein Gewerbe zu betreiben. ²Dagegen ist nicht erforderlich, daß die Leistungen einer Mehrzahl von Interessenten angeboten werden. ³Ob der Kundenkreis tatsächlich groß oder eng begrenzt ist, ist ohne Bedeutung. ⁴Bereits die Tätigkeit für nur einen bestimmten Vertragspartner reicht insoweit aus (BFH-Urteile vom 9. 7. 1986 — BStBl II S. 851 und vom 2. 9. 1988 — BStBl 1989 II S. 24). ⁵Eine Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr kann auch dann vorliegen, wenn der Wettbewerb der Gewerbetreibenden untereinander ausgeschlossen ist (vgl. BFH-Urteile vom 13. 12. 1961 — BStBl 1962 III S. 127, vom 13. 12. 1963 — BStBl 1964 III S. 99, vom 20. 12. 1963 — BStBl 1964 III S. 137 und vom 28. 1. 1965 — BStBl III S. 261).

97. Abschnitt 135 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 4 Satz 1 werden im letzten Halbsatz nach den Worten „so ist“ das Wort „grundsätzlich“ und am Ende der Klammerzusatz „(Ausnahme siehe BFH-Urteil vom 11. 10. 1988 — BStBl 1989 II S. 284)“ eingefügt.

b) In Absatz 6 wird Satz 3 durch folgende Sätze ersetzt:

„Unter diese Regelung fallen auch landschaftspflegerische Tätigkeiten eines Land- und Forstwirts für Nichtlandwirte unter der zusätzlichen Voraussetzung, daß die Betriebseinnahmen aus diesen landschaftspflegerischen Tätigkeiten nicht mehr als 20 000 DM im Wirtschaftsjahr betragen. Als landschaftspflegerische Tätigkeit wird die Pflege der freien Landschaft angesehen, z. B. die Pflege von Biotopen, Landschafts- und Naturschutzgebieten sowie die Pflege von Böschungen und Feldrainen im ländlichen Bereich. Die Pflege abgegrenzter oder zu besonderen Zwecken genutzter Flächen, z. B. die Pflege öffentlicher Grünanlagen, Golfplätze und Freizeitparks, fällt nicht hierunter. Ist eine dieser Voraussetzungen nicht erfüllt, so ist nach dem Gesamtbild des Falles zu prüfen, ob die bezeichnete Tätigkeit einen Gewerbebetrieb darstellt.“

c) Absatz 11 wird wie folgt geändert:

aa) Satz 2 wird gestrichen.

bb) Folgende Sätze werden angefügt:

„Die Pensionsreitpferdehaltung rechnet auch dann zur landwirtschaftlichen Tierhaltung im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, wenn den Pferdeeinstellern Reitanlagen einschließlich Reithalle zur Verfügung gestellt werden (BFH-Urteil vom 23. 9. 1988 — BStBl 1989 II S. 111). Die Vermietung von Pferden zu Reitzwecken ist bei vorhandener flächenmäßiger Futtergrundlage als landwirtschaftlich anzusehen, wenn keine weiteren ins Gewicht fallenden Leistungen er-

bracht werden, die nicht der Landwirtschaft zuzurechnen sind (BFH-Urteil vom 24. 1. 1989 — BStBl II S. 416).“

98. Abschnitt 136 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 9 wird der Klammerzusatz wie folgt gefaßt:

„(BFH-Urteile vom 18. 6. 1980 — BStBl 1981 II S. 118 und 121, vom 31. 7. 1980 — BStBl 1981 II S. 121, vom 22. 1. 1988 — BStBl II S. 497 und vom 10. 11. 1988 — BStBl 1989 II S. 198)“

bb) Satz 12 wird wie folgt gefaßt:

„Ein selbständig tätiger Diplom-Informatiker oder Diplom-Mathematiker übt keine dem Ingenieurberuf ähnliche freiberufliche Tätigkeit aus, wenn er sog. Systemanalysen erarbeitet, aus denen sich ergibt, ob gewisse betriebliche Prozesse mit Hilfe von EDV-Anlagen vollziehbar sind (BFH-Urteil vom 7. 12. 1989 — BStBl 1990 II S. 337).“

cc) In Satz 15 wird der Klammerzusatz wie folgt gefaßt:

„(BFH-Urteile vom 7. 7. 1976 — BStBl II S. 621, vom 25. 3. 1977 — BStBl II S. 579 und vom 9. 10. 1986 — BStBl 1987 II S. 124)“

dd) Am Ende des Satzes 17 werden die Worte „Abschnitt 143“ durch die Worte „Abschnitt 67 LStR“ ersetzt.

b) In Absatz 2 Satz 1 wird vor dem Strichpunkt der Klammerzusatz wie folgt gefaßt:

„(BFH-Urteile vom 29. 7. 1965 — BStBl III S. 557, vom 7. 10. 1987 — BStBl 1988 II S. 17 und vom 10. 6. 1988 — BStBl II S. 782)“

c) Absatz 9 wird wie folgt geändert:

aa) Nach Satz 1 wird folgender neuer Satz eingefügt:

„Beratende Bauingenieure können im Rahmen einer GbR, auch wenn sie nur in geringem Umfang tätig werden, eigenverantwortlich tätig sein (BFH-Urteil vom 20. 4. 1989 — BStBl 1989 II S. 727).“

bb) Im bisherigen Satz 2 wird der Klammerzusatz wie folgt gefaßt:

„(BFH-Urteile vom 4. 2. 1956 — BStBl III S. 103 und vom 9. 10. 1986 — BStBl 1987 II S. 124)“

d) Absatz 11 wird wie folgt geändert:

aa) In Nummer 1 werden die Worte „Diplom-Informatiker oder Diplom-Mathematiker (BFH-Urteile vom 4. 8. 1983 — BStBl II S. 677 und vom 19. 7. 1985 — BStBl 1986 II S. 15), Fleischbeschauer (RFH-Urteil vom 5. 1. 1938 — RStBl S. 429)“ gestrichen und vor „Patentberichtersteller“ die Worte „Kfz-Sachverständiger, dessen Gutachterfähigkeit mathematisch-technische Kenntnisse voraussetzt, wie sie üblicherweise nur durch eine Berufsausbildung als Ingenieur erlangt werden (BFH-Urteil vom 10. 11. 1988 — BStBl 1989 II S. 198)“ eingefügt.

bb) In Nummer 2 werden vor „Ärztepropagandisten“ die Worte „Anlageberater/Finanzanalyst (BFH-Urteil vom 2. 9. 1988 — BStBl 1989 II S. 24)“, vor „Berater für Datenverarbeitung“ die Worte „Bauleiter (BFH-Urteil vom 22. 1. 1988 — BStBl II S. 497)“, vor „Berufssportler“ die Worte „Beratungsstellenleiter eines Lohnsteuerhilfevereins (BFH-Urteil vom 10. 12. 1987 — BStBl 1988 II S. 273)“, vor „Fotomodell“ die Worte „Finanz- und Kreditberater (BFH-Urteil vom 13. 4. 1988 — BStBl II S. 666)“, vor „Masseur“ die Worte „Marktforschungsberater (BFH-Urteil vom 18. 8. 1988 — BStBl 1989 II S. 212)“ und vor „Vereidigte Kursmakler“ die Worte „Systemanalytiker (EDV-Berater), der Computer-Anwendungsprogramme entwickelt (BFH-Urteil vom 7. 12. 1989 — BStBl 1990 II S. 337)“ eingefügt sowie nach den Worten „Kfz-Sachverständige ohne Ingenieurexamen“ der Klammerzusatz durch folgende Worte ersetzt:

„, deren Tätigkeit keine mathematisch-technischen Kenntnisse wie die eines Ingenieurs voraussetzt (BFH-Urteile vom 18. 6. 1980 — BStBl 1981 II S. 118 und vom 10. 11. 1988 — BStBl 1989 II S. 198)“.

99. Abschnitt 137 wird wie folgt geändert:

a) Vor Absatz 1 wird die Zwischenüberschrift „Allgemeines“ eingefügt.

b) In Absatz 1 werden die Sätze 5 bis 7 gestrichen.

c) Vor Absatz 2 wird die Zwischenüberschrift „Vermietung und Verpachtung von Grundvermögen“ eingefügt.

d) In Absatz 2 wird am Ende des Satzes 8 folgender Klammerzusatz eingefügt:

„(BFH-Urteil vom 25. 10. 1988 — BStBl II 1989 S. 291)“.

e) Vor Absatz 4 wird die Zwischenüberschrift „Verpachtung eines Gewerbebetriebs“ eingefügt.

f) Vor Absatz 5 wird die Zwischenüberschrift „Betriebsaufspaltung“ eingefügt.

g) Absatz 5 wird wie folgt geändert:

aa) Nach Satz 7 wird folgender Satz eingefügt:

„Gewerbebetrieb einer Erbengemeinschaft kann auch ein schon in der Hand des Erblassers begründetes Besitzunternehmen sein (BFH-Urteil vom 23. 10. 1986 — BStBl 1987 II S. 120).“

bb) Nummer 1 wird wie folgt gefaßt:

1. Sachliche Verflechtung

¹Zwischen dem Besitzunternehmen und dem Betriebsunternehmen muß infolge der miet- oder pachtweisen Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen eine enge sachliche Verflechtung bestehen. ²Es reicht aus, wenn das überlassene Wirtschaftsgut bei dem Betriebsunternehmen nur eine der wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellt (BFH-Urteil vom 21. 5. 1974 — BStBl II S. 613). ³Werden Wirtschaftsgüter an die Betriebsgesellschaft überlassen, so stellen sie grundsätzlich eine wesentliche Betriebsgrundlage dar, wenn sie zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind und ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für die Betriebsführung bei der Betriebsgesellschaft besitzen (BFH-Urteile vom 26. 1. 1989 — BStBl II S. 455 und vom 24. 8. 1989 — BStBl II S. 1014). ⁴Das ist vor allem für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens anzunehmen, die für den Betriebsablauf unerlässlich sind, so daß ein Erwerber des Betriebs diesen nur mit ihrer Hilfe in der bisherigen Form fortführen könnte; sie werden benötigt, um den Betrieb als intakte Wirtschafts- und Organisationseinheit zu erhalten (BFH-Urteil vom 24. 8. 1989 — BStBl II S. 1014). ⁵Danach stellt die Überlassung eines bebauten Grundstücks eine wesentliche Betriebsgrundlage des Betriebsunternehmens dar, wenn der Betrieb derart von der Verbindung mit dem Gebäudegrundstück abhängig ist, daß er an anderer Stelle nicht in der bisherigen Weise fortgeführt werden kann. ⁶Das ist für bebaute Grundstücke anzunehmen, bei denen die Gebäude durch ihre Gliederung oder sonstige Bauart dauernd für den Betrieb eingerichtet sind; hierbei genügt es, daß Gebäude nach ihrer Lage, ihrer Größe und ihrem Grundriß auf das Tätigkeitsfeld des Betriebsunternehmens zugeschnitten sind. ⁷Eine spezielle Gestaltung im Sinne einer ausschließlichen Nutzbarkeit des Grundstücks durch die jeweilige Betriebsgesellschaft ist nicht erforderlich. ⁸Demgemäß sind z. B. Fabrikgrundstücke ohne weitere Unterscheidung zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung zu rechnen (BFH-Urteil vom 24. 8. 1989 — BStBl II S. 1014). ⁹Darüber hinaus können auch vom Besitzunternehmen überlassene unbebaute Grundstücke eine wesentliche Betriebsgrundlage für das Betriebsunternehmen bilden, wenn sie von diesem entsprechend seinen Bedürfnissen bebaut oder in anderer Weise gestaltet worden sind. ¹⁰Danach sind beispielsweise die für einen Kfz-Handel mit Reparaturbetrieb benötigten Grundstücke insgesamt als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen, obwohl sie erfahrungsgemäß auch Verkehrs- und Abstellplätze enthalten. ¹¹Hat ein Betrieb dagegen in seiner Gesamtheit keinen Bezug auf bestimmte Grundstücke oder Gebäude, bilden sie keine wesentliche Betriebsgrundlage; dies ist für Büroräume eines Verlagsunternehmens anzunehmen, bei denen ausschließlich eine büro- oder verwaltungsmäßige Nutzung vorliegt (BFH-Urteile vom 11. 11. 1970 — BStBl 1971 II S. 61 und vom 24. 8. 1989 — BStBl II S. 1014). ¹²Bei der Überlassung beweglicher Wirtschaftsgüter, z. B. Maschinen und Einrichtungsgegenstände, an das Betriebsunternehmen ist für die Annahme einer wesentlichen Betriebsgrundlage nicht erforderlich, daß es sich um Sonderanfertigungen für diesen Betrieb handelt; ausreichend ist vielmehr, daß die jeweiligen beweglichen Wirtschaftsgüter für die Betriebsführung wirtschaftliches Gewicht besitzen oder nicht jederzeit ersetzbar sind. ¹³Danach zählen auch Serienfabrikate zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen (BFH-Urteil vom 24. 8. 1989 — BStBl II S. 1014). ¹⁴Es ist auch ausreichend, wenn dem Betriebsunternehmen immaterielle Wirtschaftsgüter, z. B. der Firmenname oder Erfindungen, überlassen werden, die den Gesellschaftern des Besitzunternehmens gehören (BFH-Urteile vom 11. 8. 1966 — BStBl III S. 601 und vom 26. 1. 1989 — BStBl II S. 455). ¹⁵Außerdem genügt es, wenn das Besitzunternehmen ihm nicht gehörenden, z. B. gepachteten, Grundbesitz an das Betriebsunternehmen weiterverpachtet (BFH-Urteil vom 12. 10. 1988 — BStBl 1989 II S. 152). ¹⁶Zum Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage vgl. auch Abschnitt 139 Abs. 9. ¹⁷Ein Wirtschaftsgut ist nicht allein deshalb als wesentliche Betriebsgrundlage im Rahmen einer Betriebsaufspaltung anzusehen, weil in ihm erhebliche stille Reserven ruhen.

cc) Nummer 2 wird wie folgt geändert:

aaa) Dem Wortlaut von Nummer 2 wird die Überschrift „2. Personelle Verflechtung“ vorangestellt.

bbb) Satz 7 wird wie folgt gefaßt:

„Hinsichtlich der Zusammenrechnung der Anteile von Eltern und minderjährigen Kindern gilt folgendes:“

ccc) Nach Satz 7 werden folgende Sätze eingefügt:

„Sind ein Elternteil oder beide Elternteile und das minderjährige Kind an beiden Unternehmen in dem Maße beteiligt, daß ihnen jeweils zusammen die Mehrheit der Anteile gehört, so liegt eine personelle Verflechtung vor. Sind beide Elternteile mehrheitlich an einem Unternehmen beteiligt und halten sie nur zusammen mit dem minderjährigen Kind am anderen Unternehmen die Mehrheit, liegt, wenn das Vermögenssorgerecht beiden Elternteilen zu- steht, grundsätzlich ebenfalls eine personelle Verflechtung vor. Ist nur ein Elternteil mehr- heitlich an dem einen Unternehmen beteiligt und hält er zusammen mit dem minderjährigen Kind die Mehrheit 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 Lebens- gemeinschaft gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen der Ehegatten vorliegen. Ist nur ein Elternteil mehrheitlich an dem einen Unternehmen beteiligt und sind an dem anderen Unternehmen beide Elternteile zusammen mit dem minderjährigen Kind mit Mehrheit be- teiligt, liegt grundsätzlich keine personelle Verflechtung vor, es sei denn, die Elternanteile können zusammengerechnet werden und das Vermögenssorgerecht steht beiden Eltern- teilen zu.“

ddd) Im bisherigen Satz 8 wird der Klammerzusatz wie folgt gefaßt:

„(Beschluß des BVerfG vom 12. 3. 1985 — BStBl II S. 475; BFH-Urteile vom 27. 11. 1985 — BStBl 1986 II S. 362, vom 18. 2. 1986 — BStBl II S. 611, vom 24. 7. 1986 — BStBl II S. 913 und vom 17. 3. 1987 — BStBl II S. 858; BMF-Schreiben vom 18. 11. 1986 — BStBl I S. 537 und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder)“.

eee) Im bisherigen Satz 9 wird der Klammerzusatz wie folgt gefaßt:

„(BFH-Urteile vom 30. 7. 1985 — BStBl 1986 II S. 359 und vom 9. 9. 1986 — BStBl 1987 II S. 28)“.

fff) Im bisherigen Satz 11 wird der Klammerzusatz wie folgt gefaßt:

„(BFH-Urteile vom 14. 8. 1974 — BStBl 1975 II S. 112 und vom 23. 7. 1981 — BStBl 1982 II S. 60; BFH-Beschluß vom 22. 1. 1988 — BStBl II S. 537)“.

ggg) Im bisherigen Satz 12 wird der Klammerzusatz wie folgt gefaßt:

„(BFH-Urteile vom 24. 2. 1981 — BStBl II S. 379, vom 16. 6. 1982 — BStBl II S. 662, vom 10. 11. 1982 — BStBl 1983 II S. 136 und vom 12. 10. 1988 — BStBl 1989 II S. 152)“.

hhh) Im bisherigen Satz 13 wird der Klammerzusatz wie folgt gefaßt:

„(BFH-Urteile vom 26. 7. 1984 — BStBl II S. 714 und vom 26. 10. 1988 — BStBl 1989 II S. 155)“.

iii) Nach dem bisherigen Satz 13 wird folgender Satz eingefügt:

„Eine faktische Beherrschung durch den Besitzunternehmer scheidet grundsätzlich aus, wenn die Gesellschafter der Betriebsgesellschaft nicht völlig fachkundig sind (BFH-Ur- teile vom 9. 9. 1986 — BStBl 1987 II S. 28 und vom 12. 10. 1988 — BStBl 1989 II S. 152).“

iii) Nach dem bisherigen Satz 18 wird folgender Satz eingefügt:

„Für die Frage der personellen Verflechtung ist allerdings nicht ausschlaggebend, ob der beherrschende Gesellschafter der Betriebskapitalgesellschaft bei Beschlüssen über Ge- schäfte mit dem ihm zustehenden Besitzunternehmen vom Stimmrecht ausgeschlossen ist (BFH-Urteil vom 26. 1. 1989 — BStBl II S. 455).“

kkk) Der bisherige Satz 20 wird wie folgt gefaßt:

„Zur Bedeutung des Erfordernisses der Einstimmigkeit von Gesellschafterbeschlüssen vgl. die BFH-Urteile vom 9. 11. 1983 (BStBl 1984 II S. 212) und vom 29. 10. 1987 (BStBl 1989 II S. 96) sowie dazu die BMF-Schreiben vom 29. 3. 1985 (BStBl I S. 121) und vom 23. 1. 1989 (BStBl I S. 39) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Län- der.“

- h) Die bisherigen Absätze 6 und 7 werden gestrichen; der bisherige Absatz 8 wird neuer Absatz 6.
- i) Vor dem neuen Absatz 6 wird die Zwischenüberschrift „Wertpapiergeschäfte“ eingefügt.
- j) Im neuen Absatz 6 wird in Satz 7 der Klammerzusatz wie folgt gefaßt:
„(BFH-Urteile vom 6. 12. 1983 — BStBl 1984 II S. 132 und vom 13. 10. 1988 — BStBl 1989 II S. 39)“.

100. Abschnitt 138 wird wie folgt geändert:

- a) Die Überschrift „Mitunternehmer“ wird durch „Mitunternehmerschaft“ ersetzt und vor Absatz 1 die Zwischenüberschrift „Allgemeines“ eingefügt.
- b) Absatz 1 wird wie folgt geändert:
 - aa) Der bisherige Satz 1 wird durch folgende Sätze ersetzt:
„Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist, wer zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft ist (vgl. hierzu Absatz 2) und eine gewisse unternehmerische Initiative entfalten kann sowie unternehmerisches Risiko trägt (BFH-Entscheidungen vom 8. 2. 1979 — BStBl II S. 405, vom 25. 6. 1984 — BStBl II S. 751, vom 24. 7. 1984 — BStBl 1985 II S. 85, vom 6. 2. 1986 — BStBl II S. 455 und vom 15. 7. 1986 — BStBl II S. 896). In Ausnahmefällen reicht auch eine einem Gesellschafter einer Personengesellschaft wirtschaftlich vergleichbare Stellung aus, z. B. als Beteiligter an einer Erben-, Güter- oder Bruchteilsgemeinschaft, als Beteiligter einer „fehlerhaften Gesellschaft“ im Sinne des Zivilrechts oder als Unterbeteiligter.“
 - bb) Die bisherigen Sätze 2 bis 9 werden gestrichen.
 - cc) Nach dem bisherigen Satz 10 werden folgende Sätze eingefügt:
„Die Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV) unterliegt nach § 1 des Gesetzes zur Ausführung der EWG-Verordnung über die Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV-Ausführungsgesetz) vom 14. 4. 1988 (BGBl. I S. 514) den für eine OHG geltenden Rechtsvorschriften. Dies gilt auch für das Einkommensteuerrecht.“
 - dd) Der bisherige Satz 11 wird wie folgt gefaßt:
„Zur Frage der Mitunternehmerstellung eines angestellten Komplementärs vgl. die BFH-Urteile vom 11. 6. 1985 (BStBl 1987 II S. 33) und vom 14. 8. 1986 (BStBl 1987 II S. 60), einer am Gesellschaftskapital nicht beteiligten Komplementär-GmbH vgl. BFH-Urteil vom 11. 12. 1986 (BStBl 1987 II S. 553), von Treugebern einer Publikums-GmbH vgl. BFH-Urteil vom 21. 4. 1988 (BStBl 1989 II S. 722), einer Organgesellschaft vgl. BFH-Urteil vom 10. 11. 1983 (BStBl 1984 II S. 150) und einer Personenhandels-GmbH vgl. BFH-Beschluß vom 12. 10. 1989 (BStBl 1990 II S. 168).“
 - ee) Im bisherigen Satz 12 wird die Verweisung „Abschnitt 138 a Abs. 1 und 2“ durch „Abschnitt 138 a Abs. 1 bis 5“ ersetzt.
- c) Absatz 2 wird neuer Absatz 5, die bisherigen Absätze 3 und 4 werden neue Absätze 2 und 3 und der bisherige Absatz 5 wird neuer Absatz 6.
- d) Vor dem neuen Absatz 2 wird die Zwischenüberschrift „Sonstige Rechtsverhältnisse als Mitunternehmerschaft“ eingefügt.
- e) Im neuen Absatz 2 Satz 2 wird der Klammerzusatz wie folgt gefaßt:
„(vgl. BFH-Urteile vom 27. 2. 1980 — BStBl 1981 II S. 210, vom 11. 12. 1980 — BStBl 1981 II S. 310 vom 11. 9. 1986 — BStBl 1987 II S. 111 und vom 6. 12. 1988 — BStBl 1989 II S. 705)“.
- f) Vor dem neuen Absatz 3 wird die Zwischenüberschrift „Miterben als Mitunternehmer“ eingefügt.
- g) Nach dem neuen Absatz 3 werden folgende Zwischenüberschrift und folgender neuer Absatz 4 eingefügt:

Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko

(4) ¹Mitunternehmer ist grundsätzlich nur, wer sowohl Mitunternehmerinitiative entfaltet als auch Mitunternehmerisiko trägt. ²Beide Merkmale können jedoch im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein. ³Mitunternehmerinitiative bedeutet vor allem Teilhaben an unternehmerischen Entscheidungen, wie sie Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführern, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten obliegen. ⁴Ausreichend ist schon die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem Kommanditisten nach dem HGB zustehen oder die den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 BGB ent-

sprechen. ⁵Vgl. BFH-Beschluß vom 25. 6. 1984 (BStBl II S. 751, 769). ⁶Ein Kommanditist ist beispielsweise dann mangels Mitunternehmerinitiative kein Mitunternehmer, wenn sowohl sein Stimmrecht als auch sein Widerspruchsrecht durch Gesellschaftsvertrag faktisch ausgeschlossen sind (BFH-Urteil vom 11. 10. 1988 — BStBl 1989 II S. 762). ⁷Mitunternehmerisiko trägt im Regelfall, wer am Gewinn und Verlust des Unternehmens und an den stillen Reserven einschließlich eines etwaigen Geschäftswerts beteiligt ist. ⁸Je nach den Umständen des Einzelfalls können jedoch auch andere Gesichtspunkte, z. B. eine besonders ausgeprägte unternehmerische Initiative, verbunden mit einem bedeutsamen Beitrag zur Kapitalausstattung des Unternehmens, in den Vordergrund treten (BFH-Urteil vom 27. 2. 1980 — BStBl 1981 II S. 210). ⁹Eine Vereinbarung über die Beteiligung an den stillen Reserven ist nicht ausschlaggebend, wenn die stillen Reserven für den Gesellschafter keine wesentliche wirtschaftliche Bedeutung haben. ¹⁰Bei einem stillen Gesellschafter ohne Unternehmerinitiative kommt der vermögensrechtlichen Stellung allerdings besondere Bedeutung zu. ¹¹Um als Mitunternehmer angesehen werden zu können, muß ein solcher stiller Gesellschafter einen Anspruch auf Beteiligung am tatsächlichen Zuwachs des Gesellschaftsvermögens unter Einschluß der stillen Reserven und eines Geschäftswerts haben (BFH-Urteile vom 25. 6. 1981 — BStBl 1982 II S. 59 und vom 12. 11. 1985 — BStBl 1986 II S. 311). ¹²Ohne eine Beteiligung an den stillen Reserven kann ein stiller Gesellschafter dann Mitunternehmer sein, wenn der Unternehmer ihm abweichend von der handelsrechtlichen Regelung ermöglicht, wie ein Unternehmer auf das Schicksal des Unternehmens Einfluß zu nehmen (BFH-Urteil vom 28. 1. 1982 — BStBl II S. 389). ¹³Gesamthandsvermögen braucht nicht vorhanden zu sein (BFH-Urteil vom 8. 7. 1982 — BStBl II S. 700). ¹⁴Im Fall einer GoR, die als reine Innengesellschaft ausgestaltet ist, rechtfertigt die Übernahme eines erheblichen unternehmerischen Risikos bereits das Bestehen einer Mitunternehmerschaft (BFH-Urteile vom 19. 2. 1981 — BStBl II S. 602, vom 28. 10. 1981 — BStBl 1982 II S. 186 und vom 9. 10. 1986 — BStBl 1987 II S. 124).

h) Vor dem neuen Absatz 6 wird die Zwischenüberschrift „Gewinnverteilung“ eingefügt.

i) Im neuen Absatz 6 Satz 2 wird der Klammerzusatz wie folgt gefaßt:

„(BFH-Urteile vom 7. 7. 1983 — BStBl 1984 II S. 53 und vom 17. 3. 1987 — BStBl II S. 558)“.

j) Folgende Zwischenüberschriften und Absätze 7 bis 9 werden angefügt:

Umfassend gewerbliche Personengesellschaft

(7) ¹Personengesellschaften 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, z. B. die atypisch stille Gesellschaft, die Reederei im Sinne des § 489 HGB (Partenreederei) und die GbR, bei der die Erreichung der gemeinsamen Zwecke (§ 705 BGB) in der Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit besteht, z. B. gemeinschaftlicher Betrieb eines Handwerks durch mehrere Handwerker. ²Keine solche Personengesellschaft sind die Erbengemeinschaft (BFH-Urteil vom 23. 10. 1986 — BStBl 1987 II S. 120) und die ehelichen Gütergemeinschaft.

Gewerblich geprägte Personengesellschaft

(8) ¹Als gewerblich geprägte Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG kommt auch die sog. Schein-KG in Betracht (BFH-Urteil vom 11. 12. 1986 — BStBl 1987 II S. 553). ²Bei dieser handelt es sich um eine Personengesellschaft, die ins Handelsregister eingetragen ist, obwohl sie von ihrer Tätigkeit (Vermögensverwaltung) her weder nach § 1 HGB noch nach § 2 HGB Kaufmann ist. ³Eine vermögensverwaltende GbR kann durch Hinzutreten einer GmbH auch dann die gewerbliche Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG erlangen, wenn sie nicht als (Schein-)KG in das Handelsregister eingetragen wird und ihr das Auftreten als GmbH & Co. KG durch das Registergericht untersagt wird. ⁴In diesen Fällen muß die rechtsgeschäftliche Haftung der außer der Kapitalgesellschaft an der GbR beteiligten Gesellschafter allgemein und im Außenverhältnis erkennbar auf ihre Einlage beschränkt sein.

Einkommensteuerliche Behandlung des persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien

(9) ¹Der persönlich haftende Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) ist nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG wie ein Gewerbetreibender zu behandeln. ²Der von ihm im Rahmen der KGaA erzielte anteilige Gewinn ist ihm einkommensteuerrechtlich unmittelbar zuzurechnen. ³Er kann wie ein Mitunternehmer (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) Sonderbetriebsvermögen haben. ⁴Die dem persönlich haftenden Gesellschafter gehörigen Kommanditaktien sind weder Betriebsvermögen noch Sonderbetriebsvermögen. ⁵Ausschüttungen auf die Kommanditaktien sind im Zeitpunkt des Zuflusses als Einnahmen aus Kapitalvermögen zu erfassen (BFH-Urteil vom 21. 6. 1989 — BStBl II S. 881). ⁶Der Gewinnanteil des persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA einschließlich seiner Sondervergütungen, Sonderbetriebseinnahmen und Sonder-

betriebsausgaben ist durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln. ¹Das Wirtschaftsjahr stimmt mit dem Wirtschaftsjahr der KGaA überein.

101. Abschnitt 138 a wird wie folgt geändert:

- a) Vor Absatz 1 wird die Zwischenüberschrift „Grundsätze“ eingefügt.
- b) In Absatz 1 werden die Sätze 6 bis 20 und 23 bis 28 gestrichen.
- c) Nach Absatz 1 werden folgende Zwischenüberschrift und neue Absätze 2 bis 4 eingefügt:

Schenkweise als Kommanditisten in eine KG aufgenommene
Kinder als Mitunternehmer

(2) ¹Schenkweise von ihren Eltern in eine KG aufgenommene Kinder können nur dann Mitunternehmer sein, wenn ihnen wenigstens annäherungsweise diejenigen Rechte eingeräumt sind, die einem Kommanditisten nach dem HGB zukommen. ²Maßstab ist das nach dem HGB für den Kommanditisten vorgesehene Regelstatut. ³Dazu gehören auch die gesetzlichen Regelungen, die im Gesellschaftsvertrag abbedungen werden können. ⁴Entsprechendes gilt für am Gesellschaftsanteil der Eltern unterbeteiligte Kinder (BFH-Urteil vom 24. 7. 1986 — BStBl 1987 II S. 54). ⁵Sie sind nicht Mitunternehmer, wenn ihre Rechtsstellung nach dem Gesamtbild zugunsten der Eltern in einer Weise beschränkt ist, wie dies in Gesellschaftsverträgen zwischen Fremden nicht üblich ist. ⁶Die schenkweise begründete Rechtsstellung der Kinder entspricht in diesen Fällen ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach häufig dem Versprechen einer erst künftigen Kapitalübertragung (BFH-Urteile vom 8. 2. 1979 — BStBl II S. 405 und vom 3. 5. 1979 — BStBl II S. 515). ⁷Allerdings kann bei der Würdigung des Gesamtbildes in Grenzfällen für die Anerkennung als Mitunternehmer sprechen, daß die Vertragsgestaltung den objektiven Umständen nach darauf abgestellt ist, die Kinder oder Enkel an das Unternehmen heranzuführen, um dessen Fortbestand zu sichern (BFH-Urteil vom 6. 4. 1979 — BStBl II S. 620). ⁸Dies ist nicht der Fall, wenn die Kinder wegen ihres Alters nicht die für eine Heranführung an das Unternehmen erforderliche Reife besitzen (BFH-Urteil vom 5. 7. 1979 — BStBl II S. 670).

(3) ¹Überlassen Eltern ihren minderjährigen Kindern Anteile am Betriebsvermögen einer von ihnen gebildeten Personengesellschaft unter der Auflage, daß die Kinder über die auf ihre Anteile entfallenden Gewinnanteile nur in dem von den Eltern gebilligten Umfang verfügen dürfen, so liegt eine zur Gewinnverteilung auch auf die Kinder führende Mitunternehmerschaft nicht vor (BFH-Urteil vom 4. 8. 1971 — BStBl 1972 II S. 10). ²Wird ein nicht mitarbeitendes Kind ohne Einlage als Gesellschafter aufgenommen, so ist es in der Regel im Jahr der Aufnahme kein Mitunternehmer, wenn es sich nur verpflichtet, einen Teil seines künftigen Gewinnanteils zur Bildung eines Kapitalanteils stehenzulassen (BFH-Urteil vom 1. 2. 1973 — BStBl II S. 221). ³Das gilt auch, wenn das Kind zwar zu einer Bareinlage verpflichtet sein soll, diese aber nur aus einem von den Eltern gewährten und aus dem ersten Gewinnanteil des Kindes wieder getilgten Darlehen leistet (BFH-Urteil vom 1. 2. 1973 — BStBl II S. 526). ⁴Behält ein Elternteil sich bei der unentgeltlichen Einräumung einer Unterbeteiligung an einem Kommanditanteil das Recht vor, jederzeit eine unentgeltliche Rückübertragung der Kapitalanteile von dem Kind zu verlangen, so wird keine Einkunftsquelle auf das Kind übertragen. ⁵Gleiches gilt bei schenkweiser Übertragung eines Kommanditanteils mit Rückübertragungsverpflichtung (BFH-Urteil vom 16. 5. 1989 — BStBl II S. 877). ⁶Die Gewinngutschriften auf die Unterbeteiligung sind deshalb bei dem Elternteil keine Sonderbetriebsausgaben, sondern nichtabzugsfähige Zuwendungen im Sinne des § 12 EStG (BFH-Beschluß vom 18. 7. 1974 — BStBl II S. 740). ⁷Ist die Gesellschafterstellung eines Kindes von vornherein nur befristet — etwa auf die Zeit, in der das Kind vermutlich unterhaltsbedürftig ist und eine persönliche Aktivität als Gesellschafter noch nicht entfalten wird —, kann eine Mitunternehmerschaft nicht anerkannt werden (vgl. BFH-Urteil vom 29. 1. 1976 — BStBl II S. 324). ⁸Dagegen kann eine Mitunternehmerschaft minderjähriger Kinder, die als Kommanditisten einer Familien-KG im Schenkungswege beteiligt wurden, nicht schon deshalb verneint werden, weil der Vater nach dem Gesellschaftsvertrag berechtigt ist, die Gesellschafterstellung eines Kindes zum Ende des Jahres der Erreichung der Volljährigkeit zu kündigen (BFH-Urteil vom 23. 6. 1976 — BStBl II S. 678). ⁹Ist dem Vater oder einer von ihm beherrschten GmbH ein Mehrstimmrecht eingeräumt, das eine einfache Mehrheit in der Gesellschafterversammlung sichert, und kann der Gesellschaftsvertrag mit einfacher Mehrheit geändert werden, spricht dies gegen die Mitunternehmerstellung der Kinder. ¹⁰Der schenkweisen Aufnahme steht gleich, wenn den Kindern die Mittel für die Kommanditeinlage darlehensweise unter Bedingungen zur Verfügung gestellt werden, die unter Fremden nicht üblich sind (BFH-Urteil vom 5. 7. 1979 — BStBl II S. 670). ¹¹Behalten sich die Eltern die Verwaltung der Kommanditbeteiligungen der Kinder vor, sind die Kinder nicht Mitunternehmer (BFH-Urteil vom 25. 6. 1981 — BStBl II S. 779). ¹²Beteiligt ein Steuerpflichtiger sein durch einen Pfleger vertretenes minderjähriges Kind an seinem Unternehmen, so hängt die steuerliche Anerkennung des Vertrags auch dann, wenn die Beteiligten nach dem Vertrag gehandelt haben, von der vormundschaftsgerichtlichen Genehmigung ab, die nicht als stillschweigend erteilt angesehen werden kann (BFH-Urteil vom 4. 7. 1968 — BStBl II S. 671).

¹³Die zivilrechtliche Rückwirkung der vormundschaftsgerichtlichen Genehmigung eines Vertrags über den Erwerb eines Anteils an einer Personengesellschaft durch einen Minderjährigen kann steuerlich nicht berücksichtigt werden, wenn die vormundschaftsgerichtliche Genehmigung nicht unverzüglich nach Abschluß des Gesellschaftsvertrags beantragt und in angemessener Frist erteilt wird (BFH-Urteil vom 1. 2. 1973 — BStBl II S. 307 und BFH-Beschluß vom 5. 3. 1981 — BStBl II S. 435). ¹⁴Hinsichtlich weiterer Einzelheiten bezüglich der Beurteilung von schenkweise als Kommanditisten in eine KG aufgenommenen Kindern als Mitunternehmer vgl. BMF-Schreiben vom 5. 10. 1989 (BStBl I S. 378) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder.

(4) ¹Sind die in eine Gesellschaft im Wege der Schenkung aufgenommenen Kinder nach den vorstehenden Grundsätzen nicht als Mitunternehmer anzusehen, können ihnen die vertraglichen Gewinnanteile nicht als eigene Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugerechnet werden. ²Eine Umdeutung einer nicht anerkannten Mitunternehmerschaft z. B. in eine Darlehensgewährung ist nicht zulässig, wenn sich die gesamte Rechtsgestaltung nur aus familiären Gründen erklären läßt (BFH-Urteil vom 22. 1. 1970 — BStBl II S. 416). ³In Höhe dieser Gewinnanteile liegt regelmäßig eine nach § 12 EStG unbeachtliche Einkommensverwendung der Eltern vor.

- d) Nach dem neuen Absatz 4 wird die Zwischenüberschrift „Gewinnverteilung bei Familiengesellschaften“ eingefügt.
- e) Der bisherige Absatz 2 wird Absatz 5.
- f) Im neuen Absatz 5 wird am Ende des Satzes 6 folgender Klammerzusatz eingefügt
„(BFH-Urteil vom 24. 7. 1986 — BStBl 1987 II S. 54)“.
- g) Nach dem neuen Absatz 5 wird die Zwischenüberschrift „Typische stille Gesellschaft“ eingefügt.
- h) Der bisherige Absatz 3 wird durch folgende Absätze 6 und 7 und Zwischenüberschrift ersetzt:

(6) ¹Kommanditisten, die nicht als Mitunternehmer anzuerkennen sind, können im Innenverhältnis unter Umständen die Stellung von typischen stillen Gesellschaftern erlangt haben (BFH-Urteil vom 29. 4. 1981 — BStBl II S. 663). ²Beteiligt ein Steuerpflichtiger nahe Angehörige an seinem Unternehmen als stille Gesellschafter, so kann diese Beteiligung steuerlich nur anerkannt werden, wenn die Gesellschaftsverträge klar vereinbart, bürgerlich-rechtlich wirksam und ernstlich gewollt sind, tatsächlich durchgeführt werden, wirtschaftlich zu einer Änderung der bisherigen Verhältnisse führen und die Verträge keine Bedingungen enthalten, unter denen fremde Dritte Kapital als stille Einlage nicht zur Verfügung stellen würden (BFH-Urteile vom 8. 3. 1984 — BStBl II S. 623 und vom 31. 5. 1989 — BStBl 1990 II S. 10). ³Absatz 3 Satz 12 gilt entsprechend, wenn das Kind auch am Verlust beteiligt ist (BFH-Urteil vom 4. 7. 1968 — BStBl II S. 671). ⁴Zwischen Familienangehörigen ist eine stille Gesellschaft einkommensteuerrechtlich nicht anzuerkennen, wenn die Familienangehörigen auf eine lange Zeit nicht über ihre Gewinnanteile verfügen dürfen (BFH-Urteil vom 25. 9. 1969 — BStBl 1970 II S. 114).

Gewinnbeteiligung bei typischer stiller Beteiligung

(7) ¹Die Höhe der Gewinnbeteiligung wird bei typischer stiller Beteiligung steuerlich nur zugrunde gelegt, soweit sie wirtschaftlich angemessen ist (BFH-Urteil vom 13. 12. 1963 — BStBl 1964 III S. 156). ²Stammt die Kapitalbeteiligung des stillen Gesellschafters in vollem Umfang aus einer Schenkung des Unternehmers, so ist in der Regel eine Gewinnverteilungsabrede angemessen, die im Zeitpunkt der Vereinbarung bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung eine durchschnittliche Rendite von 15 v.H. der Einlage erwarten läßt, wenn der Beschenkte am Gewinn und Verlust beteiligt ist; ist eine Beteiligung am Verlust ausgeschlossen, ist in der Regel ein Satz von 12 v.H. angemessen (BFH-Urteil vom 29. 3. 1973 — BStBl II S. 650). ³Stammt die Kapitaleinlage des stillen Gesellschafters nicht aus der Schenkung des Unternehmers, sondern wird sie aus eigenen Mitteln des stillen Gesellschafters geleistet, so ist in der Regel eine Gewinnverteilungsabrede angemessen, die im Zeitpunkt der Vereinbarung bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung eine durchschnittliche Rendite von 25 v.H. der Einlage erwarten läßt, wenn der stille Gesellschafter nicht am Verlust beteiligt ist (BFH-Urteil vom 14. 2. 1973 — BStBl II S. 395). ⁴Ist der stille Gesellschafter am Verlust beteiligt, ist in der Regel ein Satz von bis zu 35 v.H. noch angemessen (BFH-Urteil vom 16. 12. 1981 — BStBl 1982 II S. 387). ⁵Der tatsächliche Wert einer typischen stillen Beteiligung ist regelmäßig gleich ihrem Nennwert (BFH-Urteil vom 29. 3. 1973 — BStBl II S. 650).

102. Abschnitt 138 c wird wie folgt geändert:

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

„§ 15 Abs. 4 EStG gilt auch für Verluste aus gewerblicher Pelztierzucht (BFH-Urteil vom 29. 10. 1987 — BStBl 1988 II S. 264).“

- b) Dem Absatz 3 wird folgender Satz angefügt:

„Bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten können Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung des einen Ehegatten mit Gewinnen des anderen Ehegatten aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung ausgeglichen und von diesen abgezogen werden (BFH-Urteil vom 6. 7. 1989 — BStBl II S. 787).“

103. Abschnitt 138 d wird wie folgt geändert:

- a) Dem Absatz 1 wird folgender Satz angefügt:

„Es bestehen keine ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 15 a EStG (BFH-Beschluß vom 19. 5. 1987 — BStBl 1988 II S. 5).“

- b) Absatz 4 wird wie folgt geändert:

aa) In den Sätzen 1 und 3 wird jeweils das Zitat „§ 2 AIG“ durch das Zitat „§ 2 a Abs. 3 EStG“ ersetzt.

bb) In Satz 5 wird das Zitat „§ 2 Abs. 1 Satz 1 AIG“ durch das Zitat „§ 2 a Abs. 3 Satz 1 EStG“ ersetzt.

- c) In Absatz 7 Satz 2 wird der Klammerhinweis „(§ 18 Abs. 5 EStG)“ durch den Klammerhinweis „(§ 18 Abs. 4 EStG)“ ersetzt.

104. Abschnitt 139 wird wie folgt geändert:

- a) Vor Absatz 1 wird die Zwischenüberschrift „Betriebsveräußerung im ganzen“ eingefügt.

- b) In Absatz 1 wird nach Satz 5 folgender Satz eingefügt:

„Der Annahme einer Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs steht nicht entgegen, wenn einzelne, nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehörende Wirtschaftsgüter in zeitlichem Zusammenhang mit der Veräußerung in das Privatvermögen übergeführt oder anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt werden (BFH-Urteile vom 24. 3. 1987 — BStBl II S. 705 und vom 29. 10. 1987 — BStBl 1988 II S. 374).“

- c) Vor Absatz 2 wird die Zwischenüberschrift „Betriebsaufgabe im ganzen“ eingefügt.

- d) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

- aa) In Satz 1 wird der Klammerzusatz wie folgt gefaßt:

„(BFH-Urteile vom 24. 6. 1976 — BStBl II S. 670 und vom 29. 10. 1981 — BStBl 1982 II S. 381).“

- bb) Die Sätze 7 bis 11 werden gestrichen.

- cc) Im bisherigen Satz 16 wird der Klammerzusatz wie folgt gefaßt:

„(BFH-Urteile vom 13. 12. 1983 — BStBl 1984 II S. 474 und vom 15. 12. 1988 — BStBl 1989 II S. 363).“

- dd) Nach dem bisherigen Satz 16 wird folgender Satz eingefügt:

„Eine Betriebsaufgabe liegt auch vor, wenn die Voraussetzungen für eine gewerblich geprägte Personengesellschaft wegfallen.“

- ee) Folgende Sätze werden angefügt:

„Überträgt ein Vater einen Kommanditanteil unentgeltlich auf seine Kinder und wird der Anteil alsbald von den Kindern an Dritte veräußert, kann in der Person des Vaters ein Aufgabegewinn entstehen (BFH-Urteil vom 15. 7. 1986 — BStBl II S. 896). Der Übergang von einem Gewerbebetrieb zu einem einkommensteuerlich unbeachtlichen Liebhabereibetrieb stellt grundsätzlich keine Betriebsaufgabe dar, es sei denn, der Steuerpflichtige erklärt selbst die Betriebsaufgabe (BFH-Urteil vom 29. 10. 1981 — BStBl 1982 II S. 381). Auf den Zeitpunkt des Übergangs zur Liebhaberei ist für jedes Wirtschaftsgut des Anlagevermögens der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert und dem Wert, der nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 EStG anzusetzen wäre, gesondert und bei mehreren Beteiligten einheitlich festzustellen (§ 8 der Verordnung zu § 180 Abs. 2 AO vom 19. 12. 1986, BGBl. I S. 2663, BStBl 1987 I S. 2).“

- e) Vor Absatz 3 wird die Zwischenüberschrift „Teilbetriebsveräußerung und Teilbetriebsaufgabe“ eingefügt.

f) Absatz 3 wird wie folgt geändert:

aa) Nach Satz 5 werden folgende Sätze eingefügt:

„Eine Teilbetriebsveräußerung erfordert nicht, daß der Veräußerer seine gewerblichen Tätigkeiten in vollem Umfang beendet. Es ist ausreichend, wenn er die gewerbliche Tätigkeit aufgibt, die sich auf die veräußerten wesentlichen Betriebsgrundlagen bezieht (BFH-Urteil vom 9. 8. 1989 — BStBl II S. 973).“

bb) Der bisherige Satz 6 wird wie folgt gefaßt:

„Werden Zweigniederlassungen oder Filialen eines Unternehmens veräußert, so ist die Annahme einer Teilbetriebsveräußerung nicht deshalb ausgeschlossen, weil das Unternehmen im übrigen andernorts weiterhin eine gleichartige gewerbliche Tätigkeit ausübt; erforderlich für die Annahme einer Teilbetriebsveräußerung ist aber, daß das Unternehmen mit der Veräußerung des entsprechenden Betriebsteils einen eigenständigen Kundenkreis aufgibt (BFH-Urteil vom 24. 8. 1989 — BStBl 1990 II S. 55).“

cc) Nach dem bisherigen Satz 15 werden folgende Sätze eingefügt:

„Verkauft ein Spediteur, der auch mit eigenen Fernlastzügen das Frachtgeschäft betreibt, seine Fernlastzüge an verschiedene Erwerber und betreut er in der Folgezeit seine bisherigen Kunden über die Spedition unter Einschaltung fremder Frachtführer weiter, so liegt weder eine Teilbetriebsveräußerung noch eine Teilbetriebsaufgabe vor (BFH-Urteil vom 22. 11. 1988 — BStBl 1989 II S. 357). Die §§ 16 und 34 EStG sind auch auf im Aufbau befindliche Teilbetriebe anzuwenden, die ihre werbende Tätigkeit noch nicht aufgenommen haben. Ein im Aufbau befindlicher Teilbetrieb liegt erst dann vor, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen bereits vorhanden sind und bei zielgerechter Weiterverfolgung des Aufbauplans ein selbständig lebensfähiger Organismus zu erwarten ist (BFH-Urteil vom 1. 2. 1989 — BStBl II S. 458).“

dd) Nach dem bisherigen Satz 17 wird folgender Satz eingefügt:

„Ein Steuerpflichtiger, der ein Hotel betreibt und außerdem in einem Appartementhaus Ferienwohnungen vermietet, kann mit der Vermietungstätigkeit die Voraussetzungen eines Teilbetriebs erfüllen (BFH-Urteil vom 23. 11. 1988 — BStBl 1989 II S. 376).“

ee) Am Ende des bisherigen Satzes 20 wird folgendes Klammerzitat eingefügt:

„(BFH-Urteil vom 15. 7. 1986 — BStBl II S. 896).“

ff) Der bisherige Satz 22 wird wie folgt gefaßt:

„Eine Teilbetriebsaufgabe ist nicht anzunehmen, wenn ein bisher als gewerblicher Teilbetrieb geführter land- und forstwirtschaftlicher Besitz aus dem gewerblichen Betriebsvermögen ausgegliedert und als selbständiger Betrieb der Land- und Forstwirtschaft geführt wird, sofern die einkommensteuerliche Erfassung der stillen Reserven gewährleistet ist (BFH-Urteil vom 9. 12. 1986 — BStBl 1987 II S. 342).“

g) Vor Absatz 4 wird die Zwischenüberschrift „Veräußerung und Aufgabe eines Mitunternehmeranteils“ eingefügt.

h) In Absatz 4 wird vor Satz 1 folgender Satz eingefügt:

„Die Grundsätze über die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gelten für die Aufgabe eines Mitunternehmeranteils entsprechend (BFH-Urteil vom 15. 7. 1986 — BStBl II S. 896).“

i) Vor Absatz 5 wird die Zwischenüberschrift „Betriebsverpachtung im ganzen“ eingefügt.

j) Absatz 5 wird wie folgt geändert:

aa) Satz 1 wird wie folgt gefaßt:

„Wegen der Verpachtung eines Betriebs im ganzen siehe die gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder im BStBl 1965 II S. 4, wegen der Behandlung des originären Geschäftswerts bei Betriebsaufgabe durch Verpachtung und spätere Veräußerung des verpachteten Unternehmens siehe BFH-Urteil vom 14. 2. 1978 (BStBl 1979 II S. 99) sowie BMF-Schreiben vom 15. 8. 1984 (BStBl I S. 461) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder und wegen der Behandlung des derivativen Geschäftswerts nach erklärter Betriebsaufgabe im Rahmen der Verpachtung eines Gewerbebetriebs siehe BFH-Urteil vom 4. 4. 1989 (BStBl II S. 606).“

bb) Nach Satz 1 wird folgender Satz eingefügt:

„Auch der Rechtsnachfolger des Verpächters hat das Wahlrecht, das erworbene Betriebsvermögen während der Verpachtung fortzuführen (BFH-Urteil vom 15. 10. 1987 — BStBl 1988 II S. 260).“

- cc) Nach dem bisherigen Satz 8 wird folgender Satz eingefügt:
„Zu Form und Inhalt der Betriebsaufgabeerklärung vgl. auch die BFH-Urteile vom 15. 10. 1987 (BStBl 1988 II S. 257 und S. 260).“
- dd) Der bisherige Satz 18 wird wie folgt gefaßt:
„Eine Betriebsverpachtung setzt außerdem voraus, daß der Betrieb zuvor von dem Verpächter oder im Fall des unentgeltlichen Erwerbs von seinem Rechtsvorgänger selbst bewirtschaftet worden ist (vgl. BFH-Urteil vom 20. 4. 1989 — BStBl II S. 863).“
- ee) Im bisherigen Satz 19 wird der Klammerzusatz wie folgt gefaßt:
„(BFH-Urteile vom 19. 1. 1983 — BStBl II S. 412 und vom 15. 10. 1987 — BStBl 1988 II S. 257 und 260).“
- k) Vor Absatz 6 wird die Zwischenüberschrift „Unentgeltliche Betriebsübertragung“ eingefügt.
- l) Absatz 6 wird wie folgt geändert:
 - aa) Nach Satz 2 wird folgender Satz eingefügt:
„Die wesentlichen Betriebsgrundlagen müssen durch einen einheitlichen Übertragungsakt auf den Erwerber überführt werden; eine in mehrere, zeitlich aufeinanderfolgende Einzelakte aufgespaltene Gesamtübertragung kann nur dann als einheitlicher Übertragungsakt angesehen werden, wenn sie auf einem einheitlichen Willensentschluß beruht und zwischen den einzelnen Übertragungsvorgängen ein zeitlicher und sachlicher Zusammenhang besteht (BFH-Urteil vom 12. 4. 1989 — BStBl II S. 653).“
 - bb) Nach dem bisherigen Satz 3 wird folgender Satz eingefügt:
„Unentgeltlichkeit liegt auch vor, wenn sich der Übertragende den Nießbrauch an dem Betrieb vorbehält (BFH-Urteile vom 26. 2. 1987 — BStBl II S. 772 und vom 15. 10. 1987 — BStBl 1988 II S. 260).“
 - cc) Nach dem bisherigen Satz 5 wird folgender Satz eingefügt:
„Überträgt ein Vater einen Kommanditanteil unentgeltlich auf seine Kinder und wird der Anteil alsbald von den Kindern an Dritte veräußert, kann in der Person des Vaters ein Aufgabegewinn entstehen (BFH-Urteil vom 15. 7. 1986 — BStBl II S. 896).“
- m) Vor Absatz 8 wird die Zwischenüberschrift „Realteilung einer Personengesellschaft“ eingefügt.
- n) Vor Absatz 9 wird die Zwischenüberschrift „Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage“ eingefügt.
- o) Absatz 9 wird wie folgt geändert:
 - aa) Nach Satz 2 wird folgender Satz eingefügt:
„Wirtschaftsgüter, die erhebliche stille Reserven enthalten, sind gleichwohl keine wesentlichen Betriebsgrundlagen, wenn sich die Unwesentlichkeit aus der tatsächlichen Nutzung im Betrieb ergibt (BFH-Urteil vom 1. 10. 1986 — BStBl 1987 II S. 113).“
 - bb) Nach dem bisherigen Satz 10 wird folgender Satz eingefügt:
„Zum Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage vgl. im übrigen auch Abschnitt 137 Abs. 5 Nr. 1.“
- p) Vor Absatz 10 wird die Zwischenüberschrift „Abgrenzung des Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinns vom laufenden Gewinn“ eingefügt.
- q) Absatz 10 wird wie folgt geändert:
 - aa) Nach Satz 7 werden folgende Sätze eingefügt:
„Hat der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe bereits sämtliche Warenvorräte veräußert, auf die er in der letzten, vor der Betriebsaufgabe erstellten Bilanz einen Importwarenabschlag nach § 80 EStDV vorgenommen hatte, so rechnet der aus der Auflösung des Importwarenabschlags beruhende Gewinn nicht zum tarifbegünstigten Aufgabegewinn (BFH-Urteil vom 7. 4. 1989 — BStBl II S. 874). Der Erlaß einer Verbindlichkeit im sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit der Aufgabe des Betriebs erhöht den Betriebsaufgabegewinn (BFH-Urteil vom 26. 1. 1989 — BStBl II S. 456).“
 - bb) Nach dem bisherigen Satz 8 werden folgende Sätze eingefügt:
„Gewinne, die während und nach der Aufgabe eines Betriebs aus normalen Geschäften und ihrer Abwicklung anfallen, gehören nicht zu dem begünstigten Aufgabegewinn (BFH-Urteil vom 25. 6.

1970 — BStBl II S. 719); dies gilt auch für den Gewinn aus einem Räumungsverkauf (BFH-Urteil vom 29. 11. 1988 — BStBl 1989 II S. 602). Gewinne aus der Veräußerung von Umlaufvermögen gehören jedoch zum Aufgabegewinn, wenn die Veräußerung nicht den Charakter einer normalen gewerblichen Betätigung hat, sondern die Waren z. B. an frühere Lieferanten veräußert werden (BFH-Urteil vom 2. 7. 1981 — BStBl II S. 798). Auch Gewinne aus der Veräußerung von selbsterzeugten Waren an Handelsvertreter, die bisher den Verkauf der Erzeugnisse an Einzelhändler nur vermittelt haben, können zum begünstigten Aufgabegewinn gehören (BFH-Urteil vom 1. 12. 1988 — BStBl II S. 368). Entschließt sich der Unternehmer nach einem Brandschaden wegen der Betriebszerstörung zur Betriebsaufgabe, gehört der Gewinn aus der Realisierung der in den Anlagegütern enthaltenen stillen Reserven, der dadurch entsteht, daß die auf die Anlagegüter entfallenden Versicherungsleistungen die Buchwerte übersteigen, zum Aufgabegewinn (BFH-Urteil vom 11. 3. 1982 — BStBl II S. 707). Der Gewinn aus gewerblichem Grundstücks-handel gehört zu dem laufenden Gewinn aus normalen Geschäften (BFH-Urteile vom 29. 9. 1976 — BStBl 1977 II S. 71 und vom 23. 6. 1977 — BStBl II S. 721). Zum laufenden Gewinn gehören auch der Ausgleichsanspruch des selbständigen Handelsvertreters nach § 89 b HGB (BFH-Urteil vom 5. 12. 1968 — BStBl 1969 II S. 196) sowie die Ausgleichszahlungen an Kommissionsagenten in entsprechender Anwendung des § 89 b HGB (BFH-Urteil vom 19. 2. 1987 — BStBl II S. 570). Dies gilt auch, wenn der Anspruch auf Ausgleichszahlung durch den Tod des Handelsvertreters entstanden ist und der Erbe den Betrieb aufgibt (BFH-Urteil vom 9. 2. 1983 — BStBl II S. 271). Eine Vorauszahlung des Betriebserwerbers an den Bevollmächtigten des Veräußerers, die wegen Zahlungsunfähigkeit des Bevollmächtigten im Zeitpunkt der Betriebsübertragung uneinbringlich ist, gehört nicht zum Veräußerungsgewinn (BFH-Urteil vom 16. 3. 1989 — BStBl II S. 557). Bei Einbringung eines Betriebs zu Buchwerten in eine Personengesellschaft ist der Gewinn aus der Überführung eines nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehörenden Wirtschaftsguts in das Privatvermögen kein begünstigter Veräußerungsgewinn (BFH-Urteil vom 29. 10. 1987 — BStBl 1988 II S. 374). Geht anläßlich der Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG bisheriges Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters in dessen Privatvermögen über, so ist das Sonderbetriebsvermögen mit dem gemeinen Wert nach § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG anzusetzen und durch Vergleich mit dessen Buchwert der sich ergebende Veräußerungsgewinn zu ermitteln (BFH-Urteil vom 28. 4. 1988 — BStBl II S. 829). Veräußert der Gesellschafter einer Personengesellschaft seinen Mitunternehmeranteil an einen Mitgesellschafter und entnimmt er im Einverständnis mit dem Erwerber und den Mitgesellschaftern vor der Übertragung des Gesellschaftsanteils bestimmte Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens, gehört der daraus entstehende Entnahmegewinn zum begünstigten Veräußerungsgewinn (BFH-Urteil vom 24. 8. 1989 — BStBl 1990 II S. 132). Hat eine Personengesellschaft ihren Betrieb veräußert, so ist der Anteil eines Gesellschafters am Veräußerungsgewinn auch dann tarifbegünstigt, wenn ein anderer Gesellschafter § 6 b EStG in Anspruch genommen hat (BFH-Urteil vom 30. 3. 1989 — BStBl II S. 558).

- r) Vor Absatz 11 wird die Zwischenüberschrift „Veräußerungspreis“ eingefügt.
- s) In Absatz 11 wird nach Satz 2 folgender Satz eingefügt:
 „Die Herabsetzung des Kaufpreises für einen Betrieb auf Grund von Einwendungen des Käufers gegen die Rechtswirksamkeit des Kaufvertrages ist ein rückwirkendes Ereignis, das zur Änderung des Steuerbescheids führt, dem der nach dem ursprünglich vereinbarten Kaufpreis ermittelte Veräußerungsgewinn zugrunde liegt (BFH-Urteil vom 23. 6. 1988 — BStBl 1989 II S. 41).“
- t) Vor Absatz 12 wird die Zwischenüberschrift „Betriebsveräußerung gegen wiederkehrende Bezüge“ eingefügt.
- u) In Absatz 12 wird am Ende des Satzes 8 folgender Klammerzusatz eingefügt:
 „(BFH-Beschluß vom 21. 12. 1988 — BStBl 1989 II S. 409).“
- v) Vor Absatz 13 wird die Zwischenüberschrift „Veräußerungskosten“ eingefügt.
- w) In Absatz 13 wird nach Satz 3 folgender Satz eingefügt:
 „Zur Behandlung der Umsatzsteuer als Teil der Veräußerungskosten vgl. BFH-Urteil vom 17. 1. 1989 (BStBl II S. 563).“
- x) Vor Absatz 14 wird die Zwischenüberschrift „Gewährung des Freibetrags gemäß § 16 Abs. 4 EStG“ eingefügt.
- y) In Absatz 14 wird nach Satz 2 folgender Satz eingefügt:
 „Der Feststellungsbescheid muß entweder den Anteil des Steuerpflichtigen am Freibetrag enthalten oder es muß festgestellt werden, daß kein Freibetrag zu gewähren ist (BFH-Urteil vom 14. 4. 1988 — BStBl II S. 711).“

z) In Absatz 15 wird Satz 7 wie folgt gefaßt:

„Zum Nachweis der Berufsunfähigkeit reicht die Vorlage eines Bescheides des Rentenversicherungsträgers aus, wonach Berufsunfähigkeit im Sinne des § 1246 RVO oder Erwerbsunfähigkeit im Sinne des § 1247 RVO vorliegt.“

105. Abschnitt 140 wird wie folgt geändert:

- a) Vor Absatz 1 wird die Zwischenüberschrift „Abgrenzung des Anwendungsbereichs gegenüber anderen Vorschriften“ eingefügt.
- b) Die bisherigen Absätze 3 und 4 werden Absätze 5 und 6; der bisherige Absatz 5 wird Absatz 3.
- c) Vor dem neuen Absatz 3 wird die Zwischenüberschrift „Wesentliche Beteiligung“ eingefügt.
- d) Nach dem neuen Absatz 3 werden folgende Zwischenüberschrift und folgender neuer Absatz 4 eingefügt:

Veräußerung

(4) ¹Veräußerung im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG ist die entgeltliche Übertragung des rechtlichen oder zumindest des wirtschaftlichen Eigentums an einer wesentlichen Beteiligung auf einen anderen Rechtsträger (BFH-Urteil vom 10. 3. 1988 — BStBl II S. 832). ²Eine verdeckte Einlage ist mangels Entgelt keine Veräußerung (BFH-Urteil vom 27. 7. 1988 — BStBl 1989 II S. 271). ³Zur Frage, wie Wertminderungen einer wesentlichen Beteiligung im Privatvermögen aus der späteren Einlage der Beteiligung in ein Betriebsvermögen steuerlich berücksichtigt werden können, vgl. Absatz 7 Satz 11. ⁴Wird eine im Privatvermögen gehaltene wesentliche Beteiligung im Sinne des § 17 EStG gegen eine nicht wesentliche Beteiligung an einer anderen Kapitalgesellschaft, die ebenfalls Privatvermögen wird, getauscht, so erfüllt dieser Vorgang grundsätzlich den Tatbestand einer Veräußerung im Sinne des § 17 EStG (BFH-Urteil vom 28. 3. 1979 — BStBl II S. 774).

- e) Vor dem neuen Absatz 5 wird die Zwischenüberschrift „Anschaffungskosten der Anteile“ eingefügt.
- f) Vor dem neuen Absatz 6 wird die Zwischenüberschrift „Veräußerungskosten“ eingefügt.
- g) Nach dem neuen Absatz 6 wird die Zwischenüberschrift „Veräußerungsgewinn“ eingefügt.
- h) Der bisherige Absatz 6 wird Absatz 7 und wie folgt gefaßt:

(7) ¹Der Veräußerungsgewinn im Sinne des § 17 Abs. 2 EStG entsteht im Zeitpunkt der Veräußerung. ²Wird eine wesentliche Beteiligung im Sinne des § 17 EStG veräußert und erhält der Veräußerer als Entgelt börsengängige Aktien, so bestimmt sich der Veräußerungspreis im Sinne des § 17 EStG nach dem Kurswert der erlangten Aktien im Zeitpunkt der Veräußerung. ³Das gilt auch dann, wenn der Veräußerer der wesentlichen Beteiligung sich persönlich verpflichtet hat, die erlangten Aktien fünf Jahre nicht zu veräußern (BFH-Urteil vom 17. 10. 1974 — BStBl 1975 II S. 58). ⁴Für eine in Fremdwährung angeschaffte oder veräußerte wesentliche Beteiligung sind die Anschaffungskosten, der Veräußerungspreis und die Veräußerungskosten jeweils im Zeitpunkt ihrer Entstehung aus der Fremdwährung in Deutsche Mark umzurechnen. ⁵Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns ist für alle beeinflussenden Faktoren eine Stichtagsbewertung auf den Zeitpunkt der Veräußerung vorzunehmen. ⁶Fallen nach der Veräußerung der Beteiligung noch Aufwendungen an, die nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung sind (Absatz 5 Sätze 2 bis 4), so sind sie nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu diesem Zeitpunkt zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 2. 10. 1984 — BStBl 1985 II S. 428). ⁷Das Zuflußprinzip des § 11 EStG gilt insoweit nicht (BFH-Urteil vom 12. 2. 1980 — BStBl II S. 494). ⁸Wird eine wesentliche Beteiligung im Sinne des § 17 EStG gegen eine Leibrente oder gegen einen in Raten zu zahlenden Kaufpreis veräußert, gilt Abschnitt 139 Abs. 12 entsprechend. ⁹Wird im Zusammenhang mit der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ein Wettbewerbsverbot mit eigener wirtschaftlicher Bedeutung vereinbart, gehört die Entschädigung für das Wettbewerbsverbot nicht zu dem Veräußerungspreis im Sinne des § 17 Abs. 2 EStG (BFH-Urteil vom 21. 9. 1982 — BStBl 1983 II S. 289). ¹⁰Die Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft bei wesentlicher Beteiligung im Wege einer gemischten Schenkung ist nach dem Verhältnis der tatsächlichen Gegenleistung zum Verkehrswert der übertragenen Anteile in eine voll entgeltliche Anteilsübertragung (Veräußerung im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 EStG) und eine voll unentgeltliche Anteilsübertragung (im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 4 und Abs. 2 Satz 2 EStG) aufzuteilen (BFH-Urteil vom 17. 7. 1980 — BStBl 1981 II S. 11). ¹¹Aus Gründen sachlicher Billigkeit ist in Fällen, in denen eine wesentliche Beteiligung 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 gewinnmindernd zu berücksichtigen.

- i) Die bisherigen Absätze 7 bis 9 werden Absätze 8 bis 10.
- j) Vor dem neuen Absatz 8 wird die Zwischenüberschrift „Anwendung auf Auslandssachverhalte“ eingefügt.
- k) Dem neuen Absatz 8 werden folgende Sätze angefügt:

„§ 17 EStG gilt auch für die Veräußerung von Anteilen an einer ausländischen Kapitalgesellschaft, wenn die ausländische Gesellschaft mit einer deutschen AG, GmbH oder bergrechtlichen Gewerkschaft vergleichbar ist. Als Auflösung im Sinne des § 17 Abs. 4 EStG ist auch die Umwandlung einer ausländischen Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft anzusehen, wenn das maßgebende ausländische Recht in der Umwandlung eine Auflösung sieht. Vgl. hierzu BFH-Urteil vom 22. 2. 1989 (BStBl II S. 794).“

- l) Dem neuen Absatz 9 werden folgende Sätze angefügt:

„Setzt die Körperschaft ihr Nennkapital zum Zweck der Kapitalrückzahlung herab (§ 222 AktG, § 58 GmbHG), so mindern die Rückzahlungsbeträge, soweit sie nicht Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG sind, nachtraglich die Anschaffungskosten der Anteile. Nimmt die Körperschaft Ausschüttungen vor, sind diese als Kapitalrückzahlung zu behandeln, soweit für sie Eigenkapital im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG als verwendet gilt.“

106. Abschnitt 142 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 1 wird Satz 4 wie folgt gefaßt:

„Wegen der Einzelheiten wird auf den AO-Anwendungserlaß zu § 140 AO vom 24. 9. 1987 (BStBl I S. 664 und AO-Kartei, § 140 Karte 1) hingewiesen.“

- b) Absatz 3 wird wie folgt geändert:

- aa) Am Ende des Satzes 6 werden folgende Worte eingefügt:

„oder wenn ein Zahnarzt Feingold erwirbt (BFH-Urteil vom 17. 4. 1986 — BStBl II S. 607) oder wenn ein Rechtsanwalt als Versicherungsnehmer und Versicherungsempfänger im Erlebenfall eine Lebensversicherung auf sein Leben oder das seines Sozius abschließt (BFH-Urteil vom 21. 5. 1987 — BStBl II S. 710).“

- bb) Folgender Satz wird angefügt:

„Eine Leibrente als Gegenleistung für anwaltliche Betreuung ist den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit zuzurechnen (BFH-Urteil vom 26. 3. 1987 — BStBl II S. 597).“

107. Abschnitt 143 wird aufgehoben.

108. Abschnitt 146 wird wie folgt gefaßt:

146. Abgrenzung der selbständigen Arbeit gegenüber der nichtselbständigen Arbeit, Nebentätigkeit

(1) Zur Abgrenzung einer selbständigen Arbeit von einer Tätigkeit als Arbeitnehmer vgl. Abschnitt 134 und Abschnitt 67 LStR.

(2) ¹Zur Frage, ob eine Nebentätigkeit selbständig oder in einem Dienstverhältnis ausgeübt wird, vgl. Abschnitt 68 LStR. ²Einkünfte, die Lehrkräfte aus der Erteilung von Nachhilfestunden an einzelne Schüler außerhalb ihrer haupt- oder nebenberuflich ausgeübten Lehrtätigkeit erzielen, gehören zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit. ³Entsprechendes gilt für die Einkünfte, die Lehramtsanwärter und Studenten aus der Erteilung von Nachhilfestunden erzielen.

(3) ¹In den anderen Fällen ist die nebenberuflich tätige Person als selbständig anzusehen, auch wenn ihre Stellung wegen der Weisungsbefugnis des Leistungsempfängers oder wegen anderer Umstände derjenigen eines Arbeitnehmers ähnlich ist.

Beispiel:

Der Beamte als Vortragender an einer Hochschule, Verwaltungsakademie, Volkshochschule oder bei Vortragsreihen ohne festen Lehrplan; der Landwirt als amtlich bestellter Viehwieger; der Rechtsanwalt als Honorarprofessor ohne Lehrauftrag.

²Die Einkünfte aus einer solchen Nebentätigkeit gehören in der Regel zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG (vgl. BFH-Urteil vom 4. 10. 1984 — BStBl 1985 II S. 51). ³Eine Prüfungstätigkeit als Nebentätigkeit ist in der Regel als Ausübung eines freien Berufs anzusehen (vgl. BFH-Urteile vom 14. 3. und 2. 4. 1958 — BStBl III S. 255, 293). ⁴Das gilt auch für die nebenberufliche Lehrtätigkeit von Handwerksmeistern an Berufs- und Meisterschulen, wenn sich die Lehrtätigkeit ohne besondere Schwierigkeit von der Haupttätigkeit trennen läßt (vgl. Abschnitt 136 Abs. 8 Sätze 1 und 2).

109. Abschnitt 147 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 wird nach Satz 6 folgender Satz eingefügt

„Die Ausübung einer nichtselbständigen Tätigkeit des Veräußerers in der Praxis des Erwerbers steht der steuerlichen Begünstigung des Veräußerungsgewinns nicht entgegen.“

b) In Absatz 2 wird Satz 1 wie folgt gefaßt:

„Sind die Voraussetzungen nach Absatz 1 erfüllt, gelten im Fall des § 18 Abs. 3 EStG die Ausführungen des Abschnitts 139 entsprechend.“

110. Abschnitt 148 wird aufgehoben.

111. Abschnitt 149 wird wie folgt gefaßt:

149. Einkommensteuerrechtliche Behandlung der Erfinder

(1) ¹Planmäßige Erfindertätigkeit ist in der Regel freie Berufstätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG (BFH-Urteile vom 9. 2. 1967 — BStBl III S. 310 und vom 14. 3. 1985 — BStBl II S. 424), soweit die Erfindertätigkeit nicht im Rahmen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft oder eines Gewerbebetriebs ausgeübt wird. ²Wegen der Frage, ob bei langjährigen Verlusten aus einer Tätigkeit als Erfinder unter dem Gesichtspunkt einer Gewinnerzielungsabsicht Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder steuerlich nicht erhebliche Einkünfte vorliegen, vgl. BFH-Urteil vom 14. 3. 1985 (BStBl II S. 424). ³Wird die Erfindertätigkeit im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses ausgeübt, dann wird der Arbeitnehmer als freier Erfinder behandelt, soweit er die Erfindung außerhalb seines Arbeitsverhältnisses verwertet. ⁴Eine Verwertung außerhalb des Arbeitsverhältnisses ist auch anzunehmen, wenn ein Arbeitnehmer eine frei gewordene Diensterfindung im Sinne des § 8 Abs. 2 des Gesetzes über Arbeitnehmererfindungen vom 25. 7. 1957 (BGBl. I S. 756), zuletzt geändert durch das Gesetz zur Änderung des Patentgesetzes, des Warenzeichengesetzes und weiterer Gesetze vom 4. 9. 1967 (BGBl. I S. 953), seinem Arbeitgeber zur Auswertung überläßt, soweit der Verzicht des Arbeitgebers nicht als Verstoß gegen § 42 AO anzusehen ist.

(2) ¹Veräußert ein selbständiger Erfinder ein Patent gegen Gewährung einer Leibrente und verlegt er anschließend seinen Wohnsitz ins Ausland, so können die laufenden Rentenzahlungen als nachträglich erzielte Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Inland steuerpflichtig sein (BFH-Urteil vom 28. 3. 1984 — BStBl II S. 664). ²Wegen der steuerrechtlichen Behandlung der Fälle, in denen ein Erbe die vom Erblasser als freiberuflichem Erfinder entwickelten Patente gegen Leibrente veräußert, vgl. BFH-Urteil vom 7. 10. 1965 (BStBl III S. 666).

112. Abschnitt 151 wird aufgehoben.

113. Abschnitt 152 wird aufgehoben.

114. Abschnitt 153 Abs. 1 wird wie folgt geändert:

a) Satz 6 wird wie folgt gefaßt:

„Des weiteren gehören Anschaffungskosten und Anschaffungsnebenkosten sowie die durch die Veräußerung von Wirtschaftsgütern veranlaßten Veräußerungskosten nicht zu den Werbungskosten (BFH-Urteile vom 25. 1. 1957 — BStBl III S. 75, vom 15. 9. 1961 — BStBl III S. 547 und vom 27. 6. 1989 — BStBl II S. 934).“

b) Folgender Satz wird angefügt:

„Das gleiche gilt für das von Wertsteigerungen des Vermögens abhängige Verwalterentgelt (BFH-Urteil vom 15. 12. 1987 — BStBl 1989 II S. 16).“

115. Abschnitt 154 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 werden am Ende des Satzes 2 der Punkt durch einen Strichpunkt ersetzt und folgender Halbsatz angefügt:

„wegen des Steuerabzugs vom Kapitalertrag bei Auszahlung des Gewinns in Teilbeträgen vgl. BFH-Urteil vom 18. 12. 1985 (BStBl 1986 II S. 451).“

b) Dem Absatz 4 wird folgender Satz angefügt:

„Zu den Voraussetzungen für die Anrechnung von Kapitalertragsteuer gilt Abschnitt 213 g Abs. 2 mit der Maßgabe, daß die einbehaltene Kapitalertragsteuer auch ohne Vorlage der Steuerbescheinigung bei den Einnahmen zu erfassen ist, die einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer aber erst auf die Einkommensteuer anzurechnen ist, wenn die Steuerbescheinigung vorgelegt worden ist.“

c) Absatz 7 wird wie folgt gefaßt:

(7) Wegen der steuerlichen Erfassung der Einnahmen aus einem Nießbrauch am Kapitalvermögen wird auf das BFH-Urteil vom 14. 12. 1976 (BStBl 1977 II S. 115) sowie das BMF-Schreiben vom 23. 11. 1983 (BStBl I S. 508) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder hingewiesen.

d) Nach Absatz 7 wird folgender neuer Absatz 8 eingefügt:

(8) ¹Bei auf- und abgezinsten Wertpapieren und Forderungen, z. B. bei Nullkupon-Anleihen und Bundesschatzbriefen Typ B, gehören der Unterschiedsbetrag zwischen dem Erwerbspreis und dem Einlösungsbetrag zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen (vgl. BFH-Urteil vom 13. 10. 1987 — BStBl 1988 II S. 252). ²Wegen der Ermittlung des einkommensteuerpflichtigen Kapitalertrags bei zu einem Privatvermögen gehörenden Nullkupon-Anleihen vgl. das BMF-Schreiben vom 24. 1. 1985 (BStBl I S. 77), wegen der einkommensteuerlichen Behandlung von Emissionsdiskont, Emissionsdiskont und umlaufbedingtem Unterschiedsbetrag zwischen Marktpreis und höherem Nennwert bei festverzinslichen Wertpapieren sowie bei unverzinslichen Schatzanweisungen, die zu einem Privatvermögen gehören, vgl. das BMF-Schreiben vom 24. 11. 1986 (BStBl I S. 539) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder.

e) Der bisherige Absatz 8 wird Absatz 9

116. Abschnitt 156 a Abs. 1 wird wie folgt geändert:

a) In Satz 3 werden die Worte „des Freibetrags nach § 18 Abs. 4 EStG, des Altersentlastungsbetrags nach § 24 a EStG oder der dem halben Steuersatz unterliegenden Nebeneinkünfte nach § 34 Abs. 4 EStG“ durch die Worte „des Altersentlastungsbetrags nach § 24 a EStG“ ersetzt.

b) In Satz 6 wird der Betrag „600 DM“ durch den Betrag „1 200 DM“ ersetzt.

117. Abschnitt 157 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt gefaßt:

(1) ¹Zum Erhaltungsaufwand gehören die Aufwendungen für die laufende Instandhaltung und für die Instandsetzung. ²Diese Aufwendungen werden im allgemeinen durch die gewöhnliche Nutzung des Grundstücks veranlaßt. ³Aufwendungen für die Erneuerung von bereits vorhandenen Teilen, Einrichtungen oder Anlagen sind regelmäßig Erhaltungsaufwand des Grundstücks (vgl. Absatz 3), z. B.

1. Austausch von Fenstern, z. B. Holz- gegen Aluminiumrahmen, Einfach- gegen Doppelglas,
2. Ersatz von mit Kohle beheizten Einzelöfen durch Elektro-Speicheröfen, Umstellung einer Zentralheizung von Öl- auf Koksfeuerung, Einbau einer Zentralheizung anstelle einer Einzelofenheizung, Anschluß einer Zentralheizung an eine Fernwärmeversorgung, Einbau von Heizanlagen im Sinne des § 82 a Abs. 1 Nr. 2 EStDV und von Heizungs- und Warmwasseranlagen im Sinne des § 82 a Abs. 1 Nr. 5 EStDV, wenn durch diese Anlagen vorhandene Heizanlagen ergänzt oder ersetzt werden,
3. Einbau meßtechnischer Anlagen zur verbrauchsabhängigen Abrechnung von Heiz- und Warmwasserkosten,
4. Ersatz eines vorhandenen Fahrstuhls durch einen modernen Fahrstuhl,
5. Umdeckung des Daches,
6. Aufwendungen für den Anschluß an die Kanalisation als Ersatz für eine Sickergrube oder eine eigene Kläranlage und sogenannte Ergänzungsbeiträge, die für bereits an die Kanalisation angeschlossene Grundstücke im Zusammenhang mit der Modernisierung der gemeindlichen Abwasserbeseitigungsanlagen entrichtet werden (BFH-Urteile vom 13. 9. 1984 — BStBl 1985 II S. 49 und vom 4. 11. 1986 — BStBl 1987 II S. 333) sowie sogenannte Ergänzungsbeiträge für Maßnahmen im Sinne des Abschnitts 33 a Abs. 4 Nr. 2, 4 und 6; entsprechendes gilt für Aufwendungen für andere Erschließungsmaßnahmen, die eine bereits vorhandene Anlage ersetzen, z. B. Anschluß eines mit Wasser, Energie und Heizung versorgten Grundstücks an die öffentliche Wasser-, Strom- oder Gasversorgung oder an ein Fernheizsystem, auch erstmals gezahlte Baukostenzuschüsse für den Anschluß an das Erdgasversorgungsnetz im Zusammenhang mit der Umstellung einer bereits vorhandenen Heizungsanlage,
7. Aufwendungen für den Einbau einer privaten Breitbandanlage und einmalige Gebühren für den Anschluß privater Breitbandanlagen an das öffentliche Breitbandnetz bei bestehenden Gebäuden.

⁴Auf den Zustand oder die Brauchbarkeit der erneuerten Teile, Einrichtungen oder Anlagen kommt es dabei grundsätzlich nicht an. ⁵Auch wenn diese noch nicht verbraucht waren, liegt in der Regel Erhaltungsaufwand vor. ⁶Abbruchkosten eines Gebäudes stellen sofort abzugsfähige Werbungskosten dar, wenn der Restwert des abgebrochenen Gebäudes durch eine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung abgeschrieben werden kann (vgl. Abschnitt 44 Abs. 14; wegen der Behandlung von Abbruchkosten als Herstellungskosten eines Gebäudes vgl. Abschnitt 33 a Abs. 5).

b) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

aa) Satz 6 wird gestrichen.

bb) Der bisherige Satz 7 wird wie folgt gefaßt:

„Hat der Steuerpflichtige größeren Erhaltungsaufwand nach § 82 b EStDV verteilt abgezogen, kann er bei Wegfall der Besteuerung der eigenen Wohnung den noch nicht abgezogenen Aufwand in einem Betrag in dem VZ abziehen, für den die Wohnung letztmals der Besteuerung unterliegt.“

cc) Im bisherigen Satz 10 wird der Punkt durch einen Strichpunkt ersetzt und folgender Halbsatz angefügt:

„Entsprechendes gilt nach §§ 11 a und 11 b EStG für nach dem 31. 12. 1989 entstandenen Erhaltungsaufwand ohne Beschränkung auf größere Aufwendungen.“

dd) Der bisherige Satz 11 wird wie folgt gefaßt:

„In diesen Fällen sind die Sätze 3 bis 8 entsprechend anzuwenden.“

ee) Im bisherigen Satz 12 werden die Worte „Abschnitt 164 c Abs. 8“ durch die Worte „Abschnitt 158 Abs. 11“ ersetzt.

c) Absatz 5 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 werden dem Klammerzusatz ein Komma und das Zitat „BFH-Urteil vom 11. 8. 1989 — BStBl 1990 II S. 53“ angefügt.

bb) Satz 7 wird wie folgt gefaßt:

„Ob anschaffungsnaher Herstellungsaufwand vorliegt, ist für die ersten drei Jahre nach der Anschaffung des Gebäudes in der Regel nicht zu prüfen, wenn die Aufwendungen für Instandsetzung (Rechnungsbetrag ohne Umsatzsteuer) in diesem Zeitraum insgesamt 20 v.H. der Anschaffungskosten des Gebäudes nicht übersteigen.“

d) Absatz 6 Nr. 1 Satz 2 wird wie folgt gefaßt:

„§ 21 Abs. 2 EStG, wonach im Rahmen der Übergangsregelung nach § 52 Abs. 21 Satz 2 EStG der Nutzungswert der Wohnung einschließlich der zugehörigen sonstigen Räume und Gärten zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehört, bleibt unberührt.“

e) Absatz 8 wird wie folgt gefaßt:

(8) ¹Werden Teile der Wohnung oder des Gebäudes zu eigenen Wohnzwecken genutzt, ohne daß ein Nutzungswert anzusetzen ist, 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 selbstgenutzten Teil zugeordnet werden kann. ²Soweit sich die Aufwendungen nicht eindeutig zuordnen lassen, sind sie um den Teil, der auf eigene Wohnzwecke entfällt, nach dem Verhältnis der Nutzflächen zu kürzen.

118. Abschnitt 158 wird wie folgt geändert:

a) Die Überschrift wird wie folgt gefaßt:

„158. Erhöhte Absetzung von Herstellungskosten und Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwand für Energiesparmaßnahmen im Sinne des § 82 a Abs. 1 Nr. 1 bis 4 und Abs. 3 EStDV.“

b) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

aa) Die Sätze 1 und 4 werden gestrichen.

bb) Der bisherige Satz 2 wird wie folgt gefaßt:

„Zu den begünstigten Herstellungskosten gehören auch Aufwendungen zur Beseitigung von Schäden, die durch den Einbau begünstigter Anlagen und Einrichtungen verursacht worden sind, z. B. Verputz und Tapezierung der durch den Einbau von Leitungen beschädigten Haus-
teile.“

- c) Absatz 2 Satz 3 wird wie folgt gefaßt:

„Hinsichtlich der Zuordnung der einzelnen Aufwendungen für den Anschluß an eine Fernwärmeversorgung zu den Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwendungen des Gebäudes oder den Anschaffungskosten des Grund und Bodens siehe Abschnitte 33 a Abs. 1 bis 4 und 157 Abs. 1.“

- d) In Absatz 3 wird Satz 1 gestrichen.

- e) In Absatz 5 Satz 1 wird der Klammerzusatz wie folgt gefaßt:

„(§ 84 Abs. 4 EStDV)“.

- f) Absatz 8 wird wie folgt gefaßt:

(8) Den Miteigentümern eines Gebäudes stehen erhöhte Absetzungen nach § 82 a Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EStDV grundsätzlich im Verhältnis ihrer Eigentumsanteile zu; auf Abschnitt 164 wird hingewiesen.

- g) Absatz 9 wird wie folgt gefaßt:

(9) Wird ein Gebäude, bei dem erhöhte Absetzungen nach § 82 a Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EStDV vorgenommen werden, aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen oder umgekehrt überführt, so ist eine sich dabei ergebende Erhöhung oder Minderung der Bemessungsgrundlage dem Teil des Gebäudes zuzuordnen, für den keine erhöhten Absetzungen nach § 82 a Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EStDV gewährt werden.“

- h) In Absatz 10 wird Satz 3 gestrichen.

- i) Absatz 11 wird wie folgt gefaßt:

(11) ¹Bei der Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwand nach § 82 a Abs. 3 EStDV gelten die Absätze 7 bis 10 entsprechend. ²Betragen bei einer Wohnung im eigenen Haus die Aufwendungen in einem VZ insgesamt nicht mehr als 800 DM (Rechnungsbetrag ohne Umsatzsteuer) und sind sie Erhaltungsaufwand, so können sie aus Vereinfachungsgründen in dem VZ abgezogen werden, in dem die Arbeiten für die begünstigten Maßnahmen abgeschlossen worden sind. ³Wird das Haus im Verteilungszeitraum vermietet, verbleibt es bei der gleichmäßigen Verteilung des Erhaltungsaufwands. ⁴Für die steuerrechtliche Behandlung von Aufwendungen für die erstmalige Durchführung einer Maßnahme im Sinne des § 82 a Abs. 1 EStDV in der bis zum 30. 6. 1983 maßgebenden Fassung gelten die Anweisungen in Abschnitt 164 b Abs. 12 EStR 1981 weiter. ⁵Sind die Arbeiten nach dem 30. 6. 1983 und vor dem 1. 7. 1985 abgeschlossen worden, ist insoweit die bisherige Vorschrift des § 82 a EStDV maßgebend (vgl. BMF-Schreiben vom 27. 11. 1978 — BStBl I S. 458 — und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder). ⁶Bei Maßnahmen im Sinne des § 82 a Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EStDV, die nach dem 30. 6. 1985 durchgeführt werden und nach § 82 a Abs. 3 EStDV abgezogen werden können, ist das Tatbestandsmerkmal der erstmaligen Durchführung weggefallen.

119. Abschnitt 158 a wird wie folgt geändert:

- a) Die Überschrift wird wie folgt gefaßt:

158 a. Erhöhte Absetzungen von Herstellungskosten und Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwand für Anlagen und Einrichtungen nach § 82 a Abs. 1 Nr. 5 und Abs. 3 EStDV

- b) Absatz 1 wird gestrichen; die Absätze 2 bis 6 werden Absätze 1 bis 5.

- c) Der neue Absatz 1 wird wie folgt gefaßt:

(1) ¹Zum Einbau einer zentralen Heizungsanlage gehören der erstmalige Einbau einer zentralen Heizungsanlage, z. B. anstelle von Einzelöfen, der Einbau eines anderen zentralen Heizungssystems anstelle der bisher vorhandenen Zentralheizung, z. B. Gas- anstelle Kohleheizung, der Ersatz der bisherigen zentralen Heizungsanlage durch eine Anlage desselben Heizungssystems, z. B. Ersatz einer alten durch eine neue Ölzentralheizung, oder die Aufstellung von Öfen, auch Elektro-Speicheröfen, wenn diese das Beheizungssystem des Hauses oder der Eigentumswohnung darstellen. ²Kosten von Öfen und Kaminen, die neben einer anderen zentralen Heizungsanlage zusätzlich aufgestellt werden, sind nicht begünstigt. ³Das Alter der bisherigen Heizungsanlage und ihr technischer oder wirtschaftlicher Zustand sind ohne Bedeutung.

- d) Der neue Absatz 4 wird wie folgt gefaßt:

(4) ¹Begünstigt sind auch alle Baumaßnahmen, die erforderlich sind, um die neue Heizungsanlage zweckentsprechend nutzen zu können, z. B. Kosten der Demontage der bisherigen Heizungsanlage, wenn diese für den Einbau der neuen Anlage erforderlich ist, Hausanschlußkosten, die der Eigentümer für die Verbindung seiner Heizungsanlage mit dem Verteilungsnetz des

Energieversorgungsunternehmens aufwendet, und Aufwendungen für die Herstellung des für den Betrieb der Anlage erforderlichen Schornsteins und der Zuführung zum Schornstein. ²Ebenfalls begünstigt sind die Aufwendungen, die zur Durchführung der aufgezählten Maßnahmen erforderlich sind, z. B. Kosten für ein Gutachten zur Wärmebedarfsberechnung, sowie die Aufwendungen zur Beseitigung von Schäden, die durch den Einbau einer Heizungs- oder Warmwasseranlage verursacht worden sind, z. B. Verputz und Tapezierung der durch den Einbau von Heizungsrohren beschädigten Hausteile, Erneuerung des Fußbodenbelags. ³Nicht begünstigt sind Aufwendungen für bestehende Heizungs- und Warmwasseranlagen, z. B. Reparaturen, der gesonderte Einbau von Reglern an Heizkörpern, das Anbringen von Heizkörperverkleidungen und -abdeckungen und der Ersatz des Heizöltanks, wenn dieser nicht im Zusammenhang mit dem Einbau einer zentralen Heizungsanlage vorgenommen wird.

e) Der neue Absatz 5 wird wie folgt gefaßt:

(5) Für die Anwendung des § 82 a Abs. 1 Nr. 5 EStDV gilt im übrigen Abschnitt 158 Abs. 7 bis 11 entsprechend.

120. Abschnitt 159 wird wie folgt geändert:

a) Die Überschrift wird wie folgt gefaßt:

„159. Erhöhte Absetzungen und Sonderausgabenabzug nach § 10 f Abs. 1 EStG von Aufwendungen für bestimmte Maßnahmen an Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen“.

b) Absatz 1 wird wie folgt gefaßt:

(1) ¹Abschnitt 158 Abs. 8 bis 10 gilt entsprechend. ²Auf Anschaffungskosten, die nach Abschluß eines rechtswirksamen obligatorischen Erwerbsvertrags oder eines gleichstehenden Rechtsakts auf Maßnahmen im Sinne des § 7 h Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG entfallen, ist § 7 h EStG in allen noch offenen Fällen anzuwenden (§ 52 Abs. 12 b EStG).

c) Absatz 2 Satz 1 wird wie folgt gefaßt:

„Das Bescheinigungsverfahren nach § 82 g Abs. 1 Satz 3 EStDV und § 7 h Abs. 2 EStG umfaßt die Prüfung,

1. ob das Gebäude in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich belegen ist,
2. ob Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne des § 82 g Abs. 1 Satz 1 EStDV oder des § 7 h Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG durchgeführt worden sind,
3. in welcher Höhe Aufwendungen, die die vorstehenden Voraussetzungen erfüllen, angefallen sind,
4. ob und gegebenenfalls in welcher Höhe Zuschüsse aus Sanierungs- oder Entwicklungsförderungsmitteln gezahlt werden oder worden sind.“

d) Absatz 3 wird wie folgt gefaßt:

(3) Die Finanzbehörden haben zu prüfen,

1. ob die vorgelegte Bescheinigung von der zuständigen Gemeindebehörde ausgestellt worden ist,
2. ob die bescheinigten Aufwendungen zu den Herstellungskosten oder den nach § 7 h Abs. 1 Satz 3 EStG begünstigten Anschaffungskosten, zu den sofort abziehbaren Werbungskosten, insbesondere zum Erhaltungsaufwand, oder zu den nicht abziehbaren Kosten gehören,
3. ob die Aufwendungen bei einer Einkunftsart berücksichtigt werden können,
4. in welchem VZ die erhöhten Absetzungen erstmals in Anspruch genommen werden können.

e) Folgender Absatz 4 wird angefügt:

(4) Für die Anwendung des § 10 f Abs. 1 EStG gelten die Absätze 1 bis 3 sinngemäß.

121. Abschnitt 160 wird wie folgt gefaßt:

160. Erhöhte Absetzungen und Sonderausgabenabzug nach § 10 f Abs. 1 EStG von Aufwendungen für bestimmte Baumaßnahmen an Baudenkmalen

(1) ¹Abschnitt 158 Abs. 8 bis 10 gilt entsprechend. ²Auf Anschaffungskosten, die nach Abschluß eines rechtswirksamen obligatorischen Erwerbsvertrags oder eines gleichstehenden

Rechtsakts auf Baumaßnahmen im Sinne des § 7 i Abs. 1 Sätze 1 bis 4 EStG entfallen, ist § 7 i EStG in allen noch offenen Fällen anzuwenden (§ 52 Abs. 12 b EStG).

(2) Das Bescheinigungsverfahren nach § 82 i Abs. 2 EStDV und § 7 i Abs. 2 EStG umfaßt die Prüfung,

1. ob das Gebäude oder 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 gegebenenfalls in welcher Höhe Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln durch eine der für Denkmalschutz oder Denkmalpflege zuständigen Behörden gezahlt werden oder worden sind.

²Abschnitt 159 Abs. 2 Sätze 2 bis 4 gilt für die Nummern 1 bis 3 entsprechend.

(3) 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 bescheinigten Aufwendungen zu den Herstellungskosten oder den nach § 7 i Abs. 1 Satz 5 EStG begünstigten Anschaffungskosten, zu den sofort abziehbaren Werbungskosten, insbesondere zum Erhaltungsaufwand, oder zu den nicht abziehbaren Kosten gehören,
3. ob weitere Zuschüsse für die bescheinigten Aufwendungen gezahlt werden oder worden sind,
4. ob die Aufwendungen bei einer Einkunftsart berücksichtigt werden können,
5. in welchem VZ die erhöhten Absetzungen erstmals in Anspruch genommen werden können.

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

(4) Für die Anwendung des § 10 f Abs. 1 EStG gelten die Absätze 1 bis 3 sinngemäß.

122. Abschnitt 160 a wird wie folgt geändert:

a) Die Überschrift wird wie folgt gefaßt:

„160 a. Berücksichtigung erhöhter Absetzungen und Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwand (§§ 82 a, 82 g und 82 i EStDV) wie Sonderausgaben nach § 52 Abs. 21 Sätze 4 bis 6 EStG“.

b) Dem Absatz 2 wird folgender Satz angefügt:

„In diesen Fällen sind die Abschnitte 158 bis 160 entsprechend anzuwenden.“

c) Absatz 3 wird wie folgt gefaßt:

(3) Wird eine unter § 52 Abs. 21 Satz 4 oder 6 EStG fallende Wohnung innerhalb des Begünstigungszeitraums zur Erzielung von Einkünften genutzt, so richtet sich der Abzug in diesem VZ nicht nach § 52 Abs. 21 Satz 4 oder 6 EStG.

d) Dem Absatz 4 wird folgender Satz angefügt:

„Wird eine Wohnung im Wege der Einzelrechtsnachfolge nach dem 31. 12. 1986 unentgeltlich erworben, ist ein Abzug der den erhöhten Absetzungen entsprechenden Beträge wie Sonderausgaben bei dem Erwerber ausgeschlossen.“

e) Folgender Absatz 5 wird angefügt:

(5) Die Absätze 1 bis 4 sind auf Erhaltungsaufwand im Sinne des § 82 a Abs. 3 EStDV entsprechend anzuwenden.

123. Abschnitt 161 wird wie folgt gefaßt

161. Sonderfälle von Einnahmen und Werbungskosten

(1) ¹Werden Teile einer selbstgenutzten Eigentumswohnung, eines selbstgenutzten Einfamilienhauses oder insgesamt selbstgenutzten anderen Hauses, für das ein Nutzungswert nicht zu versteuern ist, vorübergehend vermietet und übersteigen die Einnahmen hieraus nicht 1 000 DM im VZ, kann im Einverständnis mit dem Steuerpflichtigen aus Vereinfachungsgründen von der Besteuerung der Einkünfte abgesehen werden. ²Satz 1 ist bei vorübergehender Untervermietung von Teilen einer angemieteten Wohnung, die im übrigen selbst genutzt wird, entsprechend anzuwenden.

(2) Zahlungen, die wegen übermäßiger Beanspruchung der Mietsache, wegen vertragswidriger Vernachlässigung einer Pachtsache oder wegen vertragswidriger Vorenthaltung einer Mietsache geleistet werden, gehören beim Vermieter oder Verpächter zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (BFH-Urteile vom 22. 4. 1966 — BStBl III S. 395, vom 29. 11. 1968 — BStBl 1969 II S. 184 und vom 5. 5. 1971 — BStBl II S. 624).

(3) ¹Wird zur vollen oder teilweisen Abgeltung einer Unterhaltsverpflichtung an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten eine Wohnung überlassen, so erzielt der Verpflichtete Einkünfte nach § 21 Abs. 1 EStG. ²Die Höhe der Miete ist im Zweifel nach den Grundsätzen der Ermittlung des Nutzungswerts zu berechnen. ³Werbungskosten können, soweit eine entgeltliche Überlassung gegeben ist, abgezogen werden.

(4) ¹Stehen Guthabenzinsen aus einem Bausparvertrag in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit der Herstellung oder Anschaffung eines Grundstücks, das der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient, so sind die Guthabenzinsen und die im Zusammenhang damit geleisteten Schuldzinsen bei dieser Einkunftsart zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 9. 11. 1982 — BStBl 1983 II S. 172 sowie BMF-Schreiben vom 28. 2. 1990 (BStBl I S. 124) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder). ²Zinsen, die Beteiligte einer Wohnungseigentümergeinschaft aus der Anlage der Instandhaltungsrücklage erzielen, gehören dagegen zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen. ³Die nach dem Wohnungseigentumsgesetz an den Verwalter gezahlten Beiträge zur Instandhaltungsrücklage sind nicht bereits mit der Abführung an diesen, sondern erst bei Verausgabung der Beträge für Erhaltungsmaßnahmen als Werbungskosten abziehbar (vgl. BFH-Urteil vom 26. 1. 1988 — BStBl II S. 577). ⁴Erstattet der Erwerber dem Veräußerer ein bei dessen Darlehnsaufnahme einbehaltenes Disagio, so gehört der Erstattungsbetrag zu den Anschaffungskosten und nicht zu den Werbungskosten des Erwerbers (vgl. BFH-Urteil vom 17. 12. 1981 — BStBl II S. 466). ⁵Schuldzinsen für ein Darlehen, das durch eine Hypothek auf einem anderen Grundstück gesichert ist, sind bei dem Grundstück zu berücksichtigen, für das das Darlehen verwendet wurde (vgl. BFH-Urteil vom 15. 1. 1980 — BStBl II S. 348). ⁶Schuldzinsen für ein zum Zweck des Zugewinnausgleichs aufgenommenes Darlehen sind insoweit als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar, als der Wert eines der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienenden Grundstücks Bemessungsgrundlage für den Zugewinn war (BFH-Urteil vom 24. 1. 1989 — BStBl II S. 706).

(5) ¹Die Berücksichtigung von Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung kann auch dann in Betracht kommen, wenn aus dem Objekt im VZ noch keine Einnahmen erzielt werden, z. B. bei einem vorübergehend leerstehenden Gebäude (BFH-Urteil vom 1. 12. 1950 — BStBl 1951 III S. 137). ²Der Eigentümer eines unbebauten Grundstücks hat vorab entstandene Werbungskosten, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der späteren Bebauung und Vermietung oder Verpachtung besteht (BFH-Urteil vom 8. 2. 1983 — BStBl II S. 554). ³Dagegen sind Aufwendungen auf ein Gebäude, dessen Erträge einem anderen als dem Eigentümer zuzurechnen sind, nicht deshalb als Werbungskosten des Eigentümers zu behandeln, weil in absehbarer Zeit mit dem Wegfall der anderweitigen Zurechnung zu rechnen ist (BFH-Urteil vom 30. 7. 1985 — BStBl 1986 II S. 327). ⁴Schuldzinsen und vergleichbare Aufwendungen, die auf die Zeit nach Beendigung der Einkunftserzielung entfallen, sind keine Werbungskosten (BFH-Urteil vom 21. 12. 1982 — BStBl 1983 II S. 373).

124. Abschnitt 161 a wird aufgehoben.

125. Abschnitt 162 wird wie folgt gefaßt

162. Ermittlung des Nutzungswerts der Wohnung im eigenen Haus und einer unentgeltlich oder verbilligt überlassenen Wohnung

(1) Ein Nutzungswert nach § 21 Abs. 2 Satz 1 EStG ist nur zu ermitteln, wenn

1. im VZ 1986 bei dem Steuerpflichtigen die Voraussetzungen für die Ermittlung des Nutzungswerts als Überschuß des Mietwerts über die Werbungskosten vorgelegen haben,
2. die Voraussetzungen auch in dem jeweiligen VZ, wenn auch nur für kurze Zeit, vorliegen und
3. kein Antrag auf Wegfall der Nutzungswertbesteuerung gestellt worden ist (§ 52 Abs. 21 Sätze 2 und 3 EStG);

auf das BMF-Schreiben vom 19. 9. 1986 (BStBl I S. 480) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder sowie auf Abschnitt 164 b wird hingewiesen.

(2) ¹Wird der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus als Überschuß des Mietwerts über die Werbungskosten ermittelt, so ist der Mietwert in sinngemäßer Anwendung des § 8 Abs. 2 EStG zu schätzen. ²Er ist mit der ortsüblichen mittleren Miete für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung anzusetzen. ³Bei Wohnungen in einem Grundstück mit mehr als einer Wohnung sind in der Regel die tatsächlich erzielten Mieten aus fremdvermieteten Wohnungen als Vergleichs- und Schätzungsmaßstab heranzuziehen; entsprechen diese Mieten ausnahmsweise nicht der Marktmiete, so ist für die Ermittlung des Nutzungswerts der Wohnung im eigenen Haus von der Marktmiete auszugehen (BFH-Urteil vom 13. 12. 1983 — BStBl 1984 II S. 368). ⁴Von der tatsächlich erzielten Miete ist auch auszugehen, wenn diese bei im öffentlichen Wohnungsbau geförderten Wohnungen höher als die preisrechtlich zulässige Miete ist (vgl. BFH-Urteil vom 15. 5. 1973 — BStBl II S. 814). ⁵Der Nutzungswert der Wohnung in einem besonders aufwendig gestalteten oder ausgestatteten eigenen Haus ist nach den Grundsätzen der Kostenmiete zu ermitteln, wenn sich eine für vergleichbare Objekte am Wohnungsmarkt erzielbare Miete nicht oder nur unter unverhältnismäßigen Schwierigkeiten feststellen läßt oder die Marktmiete den besonderen Wohnwert der Wohnung nicht angemessen widerspiegeln würde (BFH-Urteil vom 21. 1. 1986 — BStBl II S. 394 sowie BMF-Schreiben vom 2. 10. 1986 — BStBl I S. 486 — und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder).

(3) ¹Für die Ermittlung des Nutzungswerts einer Wohnung in einem im Ausland belegenen eigenen Wohngrundstück gelten die Absätze 1 und 2 entsprechend. ²Der Nutzungswert ist unabhängig von der tatsächlichen Nutzung für den gesamten Zeitraum anzusetzen, in dem das Grundstück dem Steuerpflichtigen zur eigenen Nutzung zur Verfügung steht (BFH-Urteile vom 22. 1. 1980 — BStBl II S. 447 und vom 24. 9. 1985 — BStBl 1986 II S. 287). ³§ 2 a EStG und Abschnitt 185 Abs. 2 Satz 5 sind anzuwenden.

(4) ¹Die Absätze 1 bis 3 gelten entsprechend für die Ermittlung des Nutzungswerts einer ohne gesicherte Rechtsposition überlassenen Wohnung. ²Bei einer unentgeltlich oder verbilligt mit gesicherter Rechtsposition überlassenen Wohnung ist die ortsübliche Miete oder der Unterschiedsbetrag zwischen der ortsüblichen und der gezahlten Miete ab VZ 1987 nicht mehr als Nutzungswert anzusetzen. ³Eine gesicherte Rechtsposition ist gegeben, wenn der Eigentümer dem Nutzenden den Gebrauch der Wohnung für eine festgelegte Zeit nicht entziehen kann. ⁴Diese Rechtsposition kann der Nutzende durch die Einräumung eines dinglichen oder schuldrechtlichen Nutzungsrechts erlangen (BFH-Urteil vom 29. 11. 1983 — BStBl 1984 II S. 366). ⁵Liegt ein Mietvertrag vor, so kann regelmäßig von einer gesicherten Rechtsposition ausgegangen werden. ⁶Die Annahme einer gesicherten Rechtsposition setzt nicht die Schriftform der zugrundeliegenden Vereinbarung voraus; eine mündliche oder stillschweigende Vereinbarung reicht gegebenenfalls aus.

(5) ¹In den Fällen des § 21 Abs. 2 Satz 1 EStG kann die ortsübliche Marktmiete entsprechend den Grundsätzen der Ermittlung des Nutzungswertes der Wohnung im eigenen Haus festgestellt werden; auf Absatz 2 Sätze 1 bis 4 wird hingewiesen. ²Beträgt das Entgelt für die Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken, d. h. die Kaltmiete zuzüglich der gezahlten Umlagen, mindestens 50 v.H. der ortsüblichen Miete einschließlich 50 v.H. der umlagefähigen Kosten, so können die auf diese Wohnung entfallenden Werbungskosten in vollem Umfang abgezogen werden. ³Beträgt das Entgelt weniger als 50 v.H. der ortsüblichen Miete einschließlich 50 v.H. der umlagefähigen Kosten, können die Aufwendungen nur in dem Verhältnis als Werbungskosten abgezogen werden, wie die Überlassung entgeltlich erfolgt ist (vgl. BFH-Urteil vom 4. 6. 1986 — BStBl II S. 839).“

126. Abschnitt 162 a wird wie folgt gefaßt:

162 a. Miet- und Pachtverträge zwischen Angehörigen und Partnern einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft

¹Voraussetzung für die steuerrechtliche Anerkennung von Miet- und Pachtverträgen zwischen Angehörigen, insbesondere Ehegatten sowie Eltern und Kindern, ist, daß das Mietverhältnis nach Inhalt und Durchführung der zwischen Fremden üblichen Gestaltung entspricht; auf die Abschnitte 23 und 164 b Abs. 15 bis 17 wird hingewiesen. ²Erforderlich ist außerdem, daß der Angehörige als Mieter einen eigenen Haushalt führt und den Mietzins aus eigenen Mitteln entrichten kann. ³Ein Mietverhältnis kann daher einkommensteuerrechtlich nicht berücksichtigt werden, wenn der Mieter den vereinbarten Mietzins aus Mitteln erbringt, die er vom Vermieter erhalten hat (vgl. BFH-Urteil vom 23. 2. 1988 — BStBl II S. 604), es sei denn, daß die dem Mieter zugewendeten Mittel als Unterhalt des dauernd getrennt lebenden (§ 1361 BGB) oder geschiedenen (§§ 1569 ff. BGB) Ehegatten geleistet werden; auf Abschnitt 161 Abs. 3 wird hingewiesen. ⁴Die für die steuerrechtliche Beurteilung von Verträgen zwischen Eheleuten geltenden Grundsätze können nicht auf Verträge zwischen Partnern einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft übertragen werden (BFH-Urteil vom 14. 4. 1988 — BStBl II S. 670), es sei denn, daß der Vertrag die gemeinsam genutzte Wohnung betrifft.

127. Abschnitt 163 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 werden die Sätze 3 bis 7 wie folgt gefaßt:

„Fließt der Zuschuß erst nach Ablauf des Kalenderjahrs der Fertigstellung der geförderten Baumaßnahme zu, sind im Fall der Nummer 1 ab dem Jahr, in dem der Zuschuß zugeflossen ist, die AfA oder die erhöhten Absetzungen nach den um den Zuschuß verminderten Herstellungskosten des Steuerpflichtigen zu bemessen; auf die Abschnitte 43 Abs. 3 Satz 2 und 45 Abs. 4 wird hingewiesen. Das gilt auch bei Zufluß des Zuschusses in mehreren Jahren. Handelt es sich bei den bezuschußten Aufwendungen um Erhaltungsaufwand oder Schuldzinsen, so sind die Zuschüsse im Kalenderjahr des Zuflusses den Einnahmen zuzurechnen. Hat der Steuerpflichtige den Zuschuß zurückgezahlt, sind im Fall der Nummer 1 vom Jahr der Rückzahlung an die AfA oder die erhöhten Absetzungen von der um den Rückzahlungsbetrag erhöhten Bemessungsgrundlage vorzunehmen. Im Fall der Nummer 2 oder des Satzes 5 sind die Zuschüsse im Jahr der Rückzahlung als Werbungskosten abzuziehen.“

b) Die Absätze 2, 3, 4 und 6 werden gestrichen.

c) Der bisherige Absatz 5 wird Absatz 2 und wie folgt geändert:

aa) In Nummer 4 werden die Worte „nach § 7 b EStG“ gestrichen.

bb) In Nummer 5 wird Satz 2 wie folgt gefaßt:

„Aus Vereinfachungsgründen brauchen die vom Mieter getragenen Aufwendungen vom Vermieter nicht als Mieteinnahmen und in gleicher Höhe als Werbungskosten erfaßt zu werden.“

d) Nach dem neuen Absatz 2 wird folgender neuer Absatz 3 eingefügt:

(3) Werden Zuschüsse aus öffentlichen Kassen, die nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören, unter der Auflage gewährt, daß das Gebäude oder Gebäudeteil an einen bestimmten Personenkreis vermietet wird, handelt es sich um Zuschüsse im Sinne des Absatzes 1.

e) Der bisherige Absatz 7 wird neuer Absatz 4 und wie folgt geändert:

aa) In Nummer 1 werden vor „EStG“ die Worte „oder § 10 f Abs. 1“ eingefügt.

bb) In Nummer 2 werden vor „EStG“ die Worte „oder § 10 f Abs. 2“ eingefügt.

cc) Folgende Nummern 3 und 4 werden angefügt:

„3. Erhält der Steuerpflichtige einen Zuschuß für Aufwendungen im Sinne des § 10 e Abs. 6 EStG, sind ebenfalls die um den Zuschuß verminderten Aufwendungen anzusetzen.

4. Hat der Steuerpflichtige den Zuschuß zurückgezahlt, ist im Fall der Nummern 1 und 2 der Absatz 1 Satz 6 sinngemäß anzuwenden; im Fall der Nummer 3 ist der Rückzahlungsbetrag im Jahr der Zahlung wie Sonderausgaben abzuziehen.

f) Der bisherige Absatz 8 wird neuer Absatz 5; nach dem Wort „öffentlichen“ werden ein Komma und die Worte „nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören“ eingefügt.

128. Abschnitt 164 wird wie folgt gefaßt:

164. Miteigentum

(1) ¹Die Einnahmen sind den Miteigentümern grundsätzlich nach dem Verhältnis der nach bürgerlichem Recht anzusetzenden Anteile zuzurechnen. ²Haben die Miteigentümer Vereinbarungen über die von den Miteigentumsanteilen abweichende Zurechnung der Einnahmen getroffen, sind diese maßgebend, wenn sie bürgerlich-rechtlich wirksam sind und hierfür wirtschaftlich vernünftige Gründe vorliegen, die grundstücksbezogen sind. ³Werbungskosten einschließlich AfA und erhöhter Absetzungen können vom Miteigentümer nur in dem Umfang abgezogen werden, wie sie im Zusammenhang mit ihm zuzurechnenden Einnahmen stehen. ⁴AfA und erhöhte Absetzungen können nur demjenigen zugerechnet werden, der die Anschaffungs- oder Herstellungskosten getragen hat (vgl. BFH-Urteil vom 7. 10. 1986 — BStBl 1987 II S. 322).

(2) Vermieten nicht sämtliche Miteigentümer gemeinschaftlich Wohnungen, so ist der Überschuß der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in sinngemäßer Anwendung des Absatzes 1 zu ermitteln.

(3) ¹Wird einem Miteigentümer eine Wohnung oder werden 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.

Beispiel 1:

A, B und C sind zu je $\frac{1}{3}$ Miteigentümer eines 1987 errichteten Dreifamilienhauses mit einer Gesamtwohnfläche von 240 m². Von den Wohnungen, die gleich groß und gleich viel wert sind, hat die Gemeinschaft zwei Wohnungen an Fremde vermietet und eine an A.

A nutzt die Wohnung, die seinem Miteigentumsanteil entspricht, auf Grund eigenen Rechts. Als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind daher nur die Einnahmen aus den beiden an Fremde vermieteten Wohnungen abzüglich der auf diese Wohnungen anteilig entfallenden Werbungskosten zu erfassen. Die auf der Ebene der Gemeinschaft ermittelten Einkünfte sind B und C je zur Hälfte zuzurechnen. A erzielt keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 52 Abs. 21 Satz 1 EStG). Wenn er die Voraussetzungen erfüllt, kann er für die von ihm zu eigenen Wohnzwecken genutzte eigene Wohnung Beträge im Sinne der §§ 10 e, 10 f und 52 Abs. 21 Satz 6 EStG abziehen.

Beispiel 2:

Wie Beispiel 1. Die an A vermietete Wohnung ist jedoch 120 m², die beiden an die Fremden vermieteten Wohnungen sind je 60 m² groß. Das Wertverhältnis der Wohnungen entspricht der jeweiligen m²-Zahl.

A nutzt 80 m² der Wohnung auf Grund eigenen Rechts ($\frac{1}{3}$ von 240 m²). Der Mietvertrag der Gemeinschaft mit A ist zu $\frac{1}{3}$ (120 m²—80 m²) anzuerkennen. Einkünfteermittlung und Verteilung wie vorstehend. Wenn A die Voraussetzungen erfüllt, kann er für die von ihm zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung Beträge im Sinne der §§ 10 e, 10 f und 52 Abs. 21 Satz 6 EStG abziehen, soweit sie auf seinen Miteigentumsanteil ($\frac{2}{3}$ der Wohnung) entfallen.

²Satz 1 gilt sinngemäß, wenn nicht der Miteigentümer, sondern dessen Ehegatte eine Wohnung zu Wohnzwecken mietet.

129. Abschnitt 164 b wird wie folgt geändert:

a) Vor Absatz 1 wird folgender neuer Absatz 1 eingefügt:

(1) ¹§ 52 Abs. 21 Satz 2 EStG ist nur anzuwenden, wenn die Voraussetzungen für die Ermittlung des Nutzungswerts als Überschuß des Mietwerts über die Werbungskosten im VZ — wenn auch nur für kurze Zeit — vorgelegen haben (vgl. Abschnitt 162 Abs. 1 sowie BMF-Schreiben vom 19. 9. 1986 (BStBl I S. 480) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder).

b) Die bisherigen Absätze 1 und 2 werden neue Absätze 2 und 3.

c) Der neue Absatz 2 wird wie folgt geändert:

aa) Die Sätze 3, 4 und 8 werden gestrichen.

bb) Im bisherigen Satz 6 wird der Klammerzusatz wie folgt gefaßt:

„(Absätze 15 bis 17)“.

- d) Der neue Absatz 3 wird wie folgt geändert:
- aa) Die Verweisungen „Abschnitt 52 Abs. 2“, „Abschnitt 52 Abs. 3“ und „Abschnitt 52 Abs. 4“ werden durch die Verweisungen „Abschnitt 52 Abs. 2 ESIR 1987“, „Abschnitt 52 Abs. 3 ESIR 1987“ und „Abschnitt 52 Abs. 4 ESIR 1987“ ersetzt.
 - bb) Am Ende der Nummer 2 wird der Punkt durch einen Strichpunkt ersetzt und folgende Nummer 3 angefügt:
 - 3. wenn der Eigentümer
 - a) mindestens eine Wohnung oder eine anderen als Wohnzwecken dienende Einheit von Räumen zur dauernden Nutzung vermietet hat oder
 - b) mindestens 33 $\frac{1}{3}$ v.H. der gesamten Nutzfläche des Hauses zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken selbst nutzt oder zu diesen Zwecken unentgeltlich überläßt oder
 - c) eine bisher vermietete oder zur Vermietung bestimmte Wohnung oder eine anderen als Wohnzwecken dienende Einheit von Räumen innerhalb von sechs Monaten nach der Fertigstellung oder der Anschaffung des Hauses, nach der Beendigung einer Vermietung oder nach der Beendigung der Selbstnutzung zur dauernden Nutzung vermietet.
 - cc) Satz 2 wird gestrichen.
- e) Die bisherigen Absätze 3 bis 6 einschließlich der Zwischenüberschrift „Ausnahmetatbestände“ werden gestrichen.
- f) Die Absätze 7 bis 13 werden neue Absätze 4 bis 10.
- g) Im neuen Absatz 8 wird Satz 1 wie folgt gefaßt:
- „Wird eine Wohnung oder eine anderen als Wohnzwecken dienende Einheit von Räumen in dem eigenen Haus an den anderen Ehegatten zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken vermietet, ist der Ausnahmetatbestand des § 21 a Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG erfüllt, wenn der Mietvertrag ernsthaft vereinbart ist und tatsächlich durchgeführt wird (vgl. Abschnitte 162 a und 23).“
- h) Der neue Absatz 9 wird wie folgt geändert:
- aa) Satz 1 wird wie folgt gefaßt:

„Die Vermietung einer Wohnung zu Wohnzwecken an eine dem Eigentümer gegenüber unterhaltsberechtigte Person mit Ausnahme des Ehegatten stellt eine Vermietung im Sinne des § 21 a Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG dar, wenn das Mietverhältnis nach Inhalt und Durchführung einer zwischen Fremden üblichen Gestaltung gleichkommt (vgl. Abschnitte 162 a und 23).“
 - bb) In Satz 3 werden nach den Worten „die er vom Vermieter erhalten hat“ der Klammerzusatz „(BFH-Urteil vom 23. 2. 1988 — BStBl II S. 604)“ eingefügt und die Verweisung „Abschnitt 161 Abs. 1“ durch die Verweisung „Abschnitt 161 Abs. 3“ ersetzt.
- i) Absatz 14 wird gestrichen; die Absätze 15 und 16 werden neue Absätze 11 und 12.
- j) Im neuen Absatz 11 wird die Verweisung „Abschnitt 55“ durch die Verweisung „Abschnitt 55 ESIR 1987“ ersetzt.
- k) In der Zwischenüberschrift vor dem neuen Absatz 12 werden die Worte „Berechnung der“ gestrichen.
- l) Die Zwischenüberschrift vor Absatz 17 und Absatz 17 werden gestrichen.
- m) Absatz 18 wird neuer Absatz 13 und wie folgt gefaßt:
- (13) ¹Wird eine bisher vermietete Wohnung eines im übrigen selbstgenutzten Gebäudes nach Beendigung des Mietverhältnisses innerhalb von sechs Monaten nicht vermietet, ist die Voraussetzung des § 21 a Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 EStG mit Beginn des Monats, der auf den Monat der Beendigung des Mietverhältnisses folgt, nicht mehr erfüllt. ²Das gilt auch, wenn die Wohnung nach Ablauf des Sechsmonatszeitraums vermietet wird.
- n) Die Zwischenüberschrift vor Absatz 19 und die Absätze 19 bis 21 werden gestrichen.
- o) Die Absätze 22 bis 25 werden Absätze 14 bis 17 und wie folgt gefaßt:
- (14) ¹Steht ein Ferienhaus oder eine Ferienwohnung dem Eigentümer während des ganzen Jahres zur Nutzung zur Verfügung, sind die Voraussetzungen des § 21 a Abs. 1 Satz 3 EStG nicht erfüllt. ²Wird das Haus zeitweise an Feriengäste entgeltlich überlassen, so sind für diesen Zeitraum die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung durch Gegenüberstellung der Einnahmen und der Werbungskosten zu ermitteln (BFH-Urteil vom 26. 7. 1977 — BStBl II S. 723). ³Wird das

Ferienhaus ausschließlich zur Vermietung an Feriengäste bereitgehalten, liegen die Voraussetzungen des § 21 a Abs. 1 Satz 3 EStG vor, selbst wenn der Eigentümer das Haus kurzfristig selbst nutzt. ⁴Findet § 52 Abs. 21 Satz 2 EStG Anwendung, ist für die Zeit der Selbstnutzung die erzielbare Miete anzusetzen (vgl. BFH-Urteil vom 26. 7. 1977 — BStBl II S. 795).

Miteigentum am selbstgenutzten Haus

(15) ¹Die Voraussetzungen des § 21 a Abs. 1 Satz 1 EStG liegen auch vor, wenn ein Einfamilienhaus oder eine Eigentumswohnung im Miteigentum mehrerer Steuerpflichtiger steht. ²Wohnen nicht alle Miteigentümer in dem Einfamilienhaus oder in der Eigentumswohnung, so sind die Einkünfte der Miteigentümer, die die Miteigentumsanteile entgeltlich überlassen, durch Überschuß der Einnahmen über die anteiligen Werbungskosten zu ermitteln (BFH-Urteil vom 1. 2. 1983 — BStBl 1984 II S. 128); auf Abschnitt 164 Abs. 3 wird hingewiesen.

(16) ¹Bei einem Haus, das kein Einfamilienhaus ist, liegen die Voraussetzungen des § 21 a Abs. 1 Satz 2 EStG vor, wenn alle Miteigentümer das Haus bewohnen, unabhängig davon, ob der jeweils von ihnen genutzte Teil des Hauses ihrem Miteigentumsanteil entspricht. ²Weicht der von einem Miteigentümer zu Wohnzwecken genutzte Teil des Hauses von seinem Miteigentumsanteil ab, sind insoweit die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei dem diesen Anteil überlassenden Miteigentümer durch Überschuß der Einnahmen über die anteiligen Werbungskosten zu ermitteln, wenn er diesen Anteil entgeltlich überlassen hat. ³Wohnen nicht alle Miteigentümer in dem Haus, so sind die Einkünfte der Miteigentümer, die die Miteigentumsanteile entgeltlich überlassen, durch Überschuß der Einnahmen über die anteiligen Werbungskosten zu ermitteln. ⁴Bei der Beurteilung, ob eine Vermietung einkommensteuerrechtlich anerkannt werden kann, sind Absatz 10 und Abschnitt 162 a entsprechend anzuwenden, auf Abschnitt 164 Abs. 3 wird hingewiesen.

(17) Bei der Nutzung eines Hauses durch einen oder mehrere Miteigentümer des Hauses zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken liegen die Voraussetzungen des § 21 a Abs. 1 Satz 2 EStG bei allen Miteigentümern vor, wenn der zu diesen Zwecken genutzte Teil des Hauses weniger als 33 1/3 v.H. der gesamten Nutzfläche des Hauses beträgt (§ 21 a Abs. 1 Satz 3 EStG).

p) Absatz 26 wird neuer Absatz 18 und wie folgt geändert:

aa) Satz 1 wird wie folgt gefaßt:

„Ist die Fläche eines Grundstücks größer als das Zwanzigfache der bebauten Grundfläche, so ist der Nutzungswert in den Fällen des § 52 Abs. 21 Satz 2 EStG als Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln; in diesem Fall ist jedoch mindestens der Nutzungswert anzusetzen, der sich ergeben würde, wenn die gesamte Fläche des Grundstücks nicht größer als das Zwanzigfache der bebauten Grundfläche wäre (vgl. BFH-Urteil vom 2. 10. 1979 — BStBl 1980 II S. 38).“

bb) Satz 7 wird gestrichen.

130. Abschnitt 164 c wird aufgehoben.

131. In Abschnitt 165 werden die Absätze 1 und 2 wie folgt gefaßt:

(1) ¹Wiederkehrende 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. ²Wiederkehrende Bezüge setzen voraus, daß sie auf einem einheitlichen Entschluß oder einem einheitlichen Rechtsgrund beruhen und mit einer gewissen Regelmäßigkeit wiederkehren. ³Sie brauchen jedoch nicht stets in derselben Höhe geleistet zu werden. ⁴Deshalb können Stundenzuschüsse, die für einige Jahre gewährt werden, wiederkehrende Bezüge sein; auf Abschnitt 166 wird hingewiesen. ⁵Bezüge, die sich zwar wiederholen, bei denen aber die einzelne Leistung jeweils von einer neuen Entschlußfassung oder Vereinbarung abhängig ist, sind keine wiederkehrenden Bezüge (BFH-Urteil vom 20. 7. 1971 — BStBl 1972 II S. 170). ⁶Schadensersatzrenten, die auf Grund des § 844 Abs. 2 BGB für den Verlust von Unterhaltsansprüchen gewährt werden, unterliegen jedoch als wiederkehrende Bezüge im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG in vollem Umfang der Einkommensteuer (BFH-Urteil vom 19. 10. 1978 — BStBl 1979 II S. 133). ⁷Das gilt auch für unentgeltlich erworbene Zeitrenten (BFH-Urteile vom 10. 10. 1963 — BStBl III S. 584 und vom 25. 11. 1980 — BStBl 1981 II S. 358); wegen der Abgrenzung einer Zeitrente von einer abgekürzten Leibrente vgl. BFH-Urteil vom 12. 11. 1985 (BStBl 1986 II S. 261).

(2) ¹Nach dem BFH-Urteil vom 16. 9. 1965 (BStBl III S. 706) sind in den Fällen, in denen Vermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge gegen Zahlung wiederkehrender Bezüge auf Lebenszeit übertragen wird, grundsätzlich die Werte von Leistung und Gegenleistung nicht zu verrechnen; die wiederkehrenden Bezüge unterliegen deshalb in voller Höhe der Einkommen-

steuer. ²Hingegen ist eine Wertverrechnung bei Kauf- und Darlehensverträgen und darüber hinaus in allen Fällen geboten, in denen wiederkehrende Leistungen im Austausch mit einer Gegenleistung erbracht werden (BFH-Urteile vom 13. 8. 1985 — BStBl II S. 709 und vom 4. 4. 1989 — BStBl II S. 779). ³Dies gilt auch, soweit der wiederkehrende Bezug an Stelle des gesetzlichen Zugewinnausgleichs dem unterhaltsberechtigten Ehegatten gewährt wird (vgl. BFH-Urteil vom 3. 6. 1986 — BStBl II S. 674).

132. Abschnitt 167 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 wird Satz 1 wie folgt gefaßt:

„Für den Begriff der Leibrente im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a EStG ist, soweit es sich nicht um Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung handelt, vom bürgerlichen Recht (§§ 759 ff. BGB) auszugehen.“

b) In Absatz 3 Satz 1 werden nach dem Wort „Leibrenten“ die Worte „im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a EStG“ eingefügt.

c) Nach Absatz 3 wird folgender neuer Absatz 4 eingefügt:

(4) ¹Lebenslängliche Leibrenten sind in der gesetzlichen Rentenversicherung insbesondere alle Altersruhegelder einschließlich der vorzeitigen Altersruhegelder, die ab 1992 als Altersrenten bezeichnet werden. ²Wird eine Rente wegen Alters nach § 42 des Rentenreformgesetzes 1992 (RRG 1992) 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; auf Absatz 8 wird hingewiesen. ³Wird Altersruhegeld ab 1992 als Regelaltersrente weitergezahlt, so ändert sich der Ertragsanteil nicht. ⁴Wegen der Behandlung sog. Großer Witwen- und Witwerrenten als lebenslängliche Leibrenten siehe Absatz 7.

d) Die bisherigen Absätze 4 bis 11 werden Absätze 5 bis 12.

e) Im neuen Absatz 5 wird in dem Beispiel die Jahreszahl „1987“ durch die Jahreszahl „1990“ ersetzt.

f) Der neue Absatz 6 wird wie folgt geändert:

aa) Die Sätze 6 bis 11 werden durch folgende Sätze ersetzt:

„Berufs- und Erwerbsunfähigkeitsrenten der gesetzlichen Rentenversicherung sind stets als abgekürzte Leibrenten anzusehen. Für die Bemessung ihrer Laufzeit ist davon auszugehen, daß mit Vollendung des 65. Lebensjahrs die Umwandlung in das Altersruhegeld oder die Regelaltersrente erfolgt. Ergibt sich hiernach ein höherer Ertragsanteil als bisher, so ist er erstmals für den VZ 1990 zugrunde zu legen. Wird eine Berufs- oder Erwerbsunfähigkeitsrente vor Vollendung des 65. Lebensjahrs in ein vorzeitiges Altersruhegeld umgewandelt, ist in allen noch offenen Fällen die Laufzeit bis zum Umwandlungszeitpunkt maßgebend. Bei über das 65. Lebensjahr hinaus geleisteten Berufs- oder Erwerbsunfähigkeitsrenten bemißt sich der Ertragsanteil nach der Laufzeit, die sich ergibt, wenn die Renten bis zum 31. 12. 1991 gezahlt würden. Nach diesem Zeitpunkt werden diese Renten als Regelaltersrenten geleistet. Werden über das 65. Lebensjahr hinaus bezogene Berufs- oder Erwerbsunfähigkeitsrenten vor dem 1. 1. 1992 in das Altersruhegeld umgewandelt, so ist Satz 9 entsprechend anzuwenden.“

bb) Folgende Sätze werden angefügt:

„Von der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL) und vergleichbaren Zusatzversorgungseinrichtungen geleistete Versorgungsrenten und Versicherungsrenten für Versicherte und Hinterbliebene stellen grundsätzlich lebenslängliche Leibrenten dar. Etwas anderes gilt z. B., wenn die von der Versorgungseinrichtung gewährte Rente deshalb endet, weil die Berufs- oder Erwerbsunfähigkeit nicht mehr besteht.“

g) Der neue Absatz 7 wird wie folgt geändert:

aa) Nach Satz 8 wird folgender Satz eingefügt:

„Eine Große Witwen- oder Witwerrente, die der unter 45 Jahre alte Berechtigte nach unterschiedlichen Vorschriften voraussichtlich auf Lebenszeit bezieht, stellt stets eine lebenslängliche Leibrente dar, deren Ertragsanteil nach der Tabelle des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a EStG zu bemessen ist (BFH-Urteil vom 8. 3. 1989 — BStBl II S. 551).“

bb) Folgende Sätze werden angefügt:

„Lebt eine wegen Wiederheirat des Berechtigten weggefallene Witwen- oder Witwerrente wegen Auflösung oder Nichtigerklärung der neuen Ehe wieder auf (§ 1291 Abs. 2 RVO), so handelt es sich nicht um eine neue Leibrente im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a EStG (BFH-Urteil

vom 12. 7. 1989 — BStBl 1990 II S. 1012). Der Ertragsanteil auch dieser Wiederauflebensrente bestimmt sich nach dem vollendeten Lebensalter bei Beginn der Witwen- oder Witwerrente und — bei abgekürzten Leibrenten — unter zusätzlicher Berücksichtigung der Beschränkung auf die bestimmte Laufzeit. Dabei sind die rentenfreien Zeiten in der Weise zu berücksichtigen, daß für die Bemessung des Ertragsanteils der Wiederauflebensrente dem vollendeten Lebensalter bei Beginn der Witwen- oder Witwerrente die rentenfreien Zeiten zugerechnet werden und gegebenenfalls die bestimmte Laufzeit entsprechend gemindert wird; aus Gründen der Praktikabilität sind jedoch nur volle Kalenderjahre zu berücksichtigen.“

h) Der neue Absatz 9 wird wie folgt geändert:

aa) In Nummer 1 wird im Beispiel die Jahreszahl „1983“ durch die Jahreszahl „1990“ ersetzt.

bb) In Nummer 3 werden im Beispiel die Jahreszahl „1982“ jeweils durch die Jahreszahl „1988“, die Jahreszahl „1984“ jeweils durch die Jahreszahl „1990“, die Jahreszahl „1988“ durch die Jahreszahl „1994“, die Jahreszahl „1983“ durch die Jahreszahl „1989“ und die Jahreszahl „1987“ jeweils durch die Jahreszahl „1993“ ersetzt.

i) Im neuen Absatz 10 wird im Beispiel die Jahreszahl „1984“ durch die Jahreszahl „1990“ ersetzt.

133. In Abschnitt 168 a Abs. 1 letzter Satz wird der Klammerzusatz wie folgt gefaßt:

„(BFH-Urteile vom 8. 12. 1981 — BStBl 1982 II S. 618, vom 6. 12. 1983 — BStBl 1984 II S. 132 und vom 25. 8. 1987 — BStBl 1988 II S. 248)“.

134. Abschnitt 168 b Abs. 2 wird wie folgt geändert:

a) Satz 1 wird wie folgt gefaßt:

„Erhält ein Abgeordneter zur Abgeltung des durch sein Mandat veranlaßten Aufwands Aufwandsentschädigungen, so ist nach § 22 Nr. 4 Satz 2 EStG der Abzug jeglicher mandatsbedingter Aufwendungen, auch Sonderbeiträge an eine Partei, als Werbungskosten ausgeschlossen (BFH-Urteile vom 29. 3. 1983 — BStBl II S. 601, vom 3. 12. 1987 — BStBl 1988 II S. 266 und vom 8. 12. 1987 — BStBl 1988 II S. 433).“

b) Folgender Satz wird angefügt:

„Auch Kosten eines erfolglosen Wahlkampfes dürfen nach § 22 Nr. 4 Satz 3 EStG nicht als Werbungskosten abgezogen werden (BFH-Urteil vom 8. 12. 1987 — BStBl 1988 II S. 435).“

135. Abschnitt 169 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 2 wird wie folgt gefaßt:

(2) ¹Der unentgeltliche Erwerb eines Gegenstands, z. B. durch Erbschaft, Vermächtnis, Schenkung, ist keine Anschaffung im Sinne des § 23 Abs. 1 EStG (OFH-Urteil vom 4. 7. 1950 — BStBl 1951 I S. 237, BFH-Urteile vom 22. 9. 1987 — BStBl 1988 II S. 250 und vom 12. 7. 1988 — BStBl II S. 942). ²Wegen der Frage, unter welchen Voraussetzungen der Erwerb im Rahmen der Erbauseinandersetzung über Wirtschaftsgüter des Privatvermögens unentgeltlich, teilentgeltlich oder entgeltlich erfolgt, wird auf das BMF-Schreiben vom 31. 12. 1988 (BStBl I S. 546) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder hingewiesen. ³Ein entgeltlicher Erwerb von Miteigentumsanteilen liegt vor, wenn ein Grundstück im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf mehrere Berechtigte unentgeltlich übertragen und die Miteigentumsanteile der übrigen Berechtigten von einem Mitberechtigten gegen Abfindungen übernommen werden (BFH-Urteil vom 3. 8. 1976 — BStBl 1977 II S. 382). ⁴Setzt sich eine Gesamthandsgemeinschaft über ein Grundstück durch Realteilung mit Spitzenausgleich auseinander, so liegt ein entgeltliches Rechtsgeschäft für den über die Gesamthandsbeteiligung des Erwerbers hinausgehenden Anteil vor. ⁵Die Veräußerung dieses Grundstücks innerhalb der Spekulationsfrist führt nur bezüglich dieses Anteils zu einem Spekulationsgewinn (BFH-Urteil vom 22. 9. 1987 — BStBl 1988 II S. 250). ⁶Wird ein unentgeltlich im Wege der Gesamtrachtsnachfolge erworbener Gegenstand veräußert, so ist bei der Berechnung der Spekulationsfrist von dem Zeitpunkt des entgeltlichen Erwerbs durch den Rechtsvorgänger auszugehen (BFH-Urteile vom 18. 9. 1964 — BStBl III S. 647, vom 21. 3. 1969 — BStBl II S. 520 und vom 12. 7. 1988 — BStBl II S. 942). ⁷Wird ein Grundstück nach der Anschaffung unentgeltlich im Wege der Schenkung auf einen Dritten übertragen und veräußert dieser das Grundstück innerhalb der Spekulationsfrist, so kann hierin ein Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts (§ 42 AO) liegen. ⁸Bei der Bemessung des vom Veräußerer zu versteuernden Spekulationsgewinns sind in diesem Fall die Anschaffungskosten des Schenkers zugrunde zu legen (BFH-Urteil vom 12. 7. 1988 — BStBl II S. 942). ⁹Veräußert ein Steuerpflichtiger ein von ihm errichtetes Hausgrundstück, dessen Grund und Boden er vor mehr als zwei Jahren angeschafft hat, so liegt kein Spekulationsgeschäft vor, auch wenn die Frist zwischen der Fertigstellung des Hauses und der Veräußerung des Hausgrundstücks weniger als zwei Jahre beträgt (BFH-Urteil vom 12. 12. 1956 — BStBl 1957 III S. 51). ¹⁰Stellt

ein Steuerpflichtiger ein Gebäude her und veräußert er es zusammen mit dem zuvor erworbenen Grund und Boden oder einem grundstücksgleichen Recht innerhalb von zwei Jahren nach dessen Anschaffung, so liegt ein Spekulationsgeschäft nur hinsichtlich des Grund und Bodens oder des Rechts vor; in bezug auf das Gebäude fehlt es an der erforderlichen Anschaffung (BFH-Urteil vom 30. 11. 1976 — BStBl 1977 II S. 384). ¹Nach der Anschaffung vorgenommene Herstellungsmaßnahmen schließen die Annahme eines Spekulationsgeschäftes nur aus, wenn dadurch das angeschaffte Wirtschaftsgut bei wirtschaftlicher Betrachtung in ein anderes umgewandelt wird. ²Keine Umgestaltung in diesem Sinne ist die Fertigstellung eines im Zeitpunkt der Anschaffung im Rohbau befindlichen Gebäudes (vgl. BFH-Urteil vom 29. 3. 1989 — BStBl II S. 652). ³Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Veräußerers sind nicht um die AfA nach § 7 EStG und erhöhte Absetzungen zu kürzen (BFH-Urteil vom 27. 11. 1962 — BStBl 1963 III S. 116); entsprechendes gilt für die Abzugsbeträge nach den §§ 10 a, 10 f und 52 Abs. 21 Sätze 4 und 6 EStG. ⁴Einkünfte aus privaten Devisentermingeschäften sind keine Einkünfte aus Spekulationsgeschäften (BFH-Urteile vom 8. 12. 1981 — BStBl 1982 II S. 618, vom 6. 12. 1983 — BStBl 1984 II S. 132 und vom 25. 8. 1987 — BStBl 1988 II S. 248).

b) Absatz 5 wird wie folgt gefaßt:

(5) Bei der Ermittlung des Spekulationsgewinns im Fall der Veräußerung eines zu Wohnzwecken genutzten Gebäudes können die Schuldzinsen, die auf den Zeitraum entfallen, der zwischen dem Verkaufsentschluß und der Veräußerung sowie nach Beendigung der Eigennutzung oder der Nutzung zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung liegt, als Werbungskosten abgezogen werden.

136. Abschnitt 170 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt gefaßt:

(1) ¹Der Entschädigungsbegriff des § 24 Nr. 1 EStG setzt in seiner für Buchstaben 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. ²Unschädlich ist eine von vornherein gegebene Berechenbarkeit der Abfindung (BFH-Urteil vom 8. 8. 1986 — BStBl 1987 II S. 106).

b) Nach Absatz 1 werden folgende neue Absätze 2 und 3 eingefügt:

(2) ¹Die Entschädigung im Sinne des § 24 Nr. 1 Buchstabe a EStG muß unmittelbar durch den wahrscheinlich bevorstehenden Verlust von Einnahmen bedingt sein, die innerhalb einer Einkunftsart im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 7 EStG zur Einkommensteuer heranzuziehen sind (BFH-Urteil vom 11. 12. 1952 — BStBl 1953 III S. 57). ²Die Regelung schafft keinen neuen Besteuerungstatbestand, sondern weist die in ihr genannten Einnahmen nur der Einkunftsart zu, zu der die entgangenen oder künftig entgehenden Einnahmen gehört hätten, wenn sie erzielt worden wären (vgl. BFH-Urteile vom 22. 4. 1982 — BStBl II S. 496 und vom 18. 9. 1986 — BStBl 1987 II S. 25). ³Kann die Entschädigung keiner bestimmten Einkunftsart zugeordnet werden, entfällt die Anwendbarkeit der Vorschrift. ⁴In diesem Fall kann die Besteuerung nicht aus den Einkunftsarten hergeleitet werden, aus denen Einnahmen entgangen sind oder entgehen könnten, sondern muß eigenständig aus einer anderen Einkunftsart begründbar sein (BFH-Urteil vom 21. 9. 1982 — BStBl 1983 II S. 289). ⁵Gleiches gilt, wenn nicht auszuschließen ist, daß die Entschädigung auch als Ersatz für entgangene nicht steuerbare Einnahmen gewährt worden sein könnte (BFH-Urteil vom 12. 9. 1985 — BStBl 1986 II S. 252). ⁶Die an die Stelle der Einnahme tretende Ersatzleistung nach § 24 Nr. 1 Buchstabe a EStG muß auf einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage beruhen (BFH-Urteil vom 17. 3. 1978 — BStBl II S. 375). ⁷Zahlungen, die zur Erfüllung eines Anspruchs geleistet werden, sind keine Entschädigung im Sinne des § 24 Nr. 1 Buchstabe a EStG, wenn die vertragliche Grundlage bestehen geblieben ist und sich nur die Zahlungsmodalität geändert hat (BFH-Urteile vom 25. 3. 1975 — BStBl II S. 634 und vom 20. 10. 1978 — BStBl 1979 II S. 176). ⁸Für den Begriff der Entschädigung nach § 24 Nr. 1 Buchstabe a EStG ist nicht entscheidend, ob das zur Entschädigung führende Ereignis ohne oder gegen den Willen des Steuerpflichtigen eingetreten ist. ⁹Eine Entschädigung im Sinne des § 24 Nr. 1 Buchstabe a EStG kann vielmehr auch vorliegen, wenn der Steuerpflichtige Vereinbarungen zum Ausgleich eines eingetretenen oder drohenden Schadens schließt. ¹⁰Selbst die Mitwirkung des Steuerpflichtigen bei dem zum Einnahmeausfall führenden Ereignis, etwa durch Aufgabe ihm zustehender Rechte, schließt die Annahme einer Entschädigung nach § 24 Nr. 1 Buchstabe a EStG dann nicht aus, wenn er unter einem nicht unerheblichen rechtlichen, wirtschaftlichen oder tatsächlichen Druck gehandelt hat und das schadenstiftende Ereignis kein normaler und üblicher Geschäftsvorfall im Rahmen der jeweiligen Einkunftsart ist (BFH-Urteile vom 20. 7. 1978 — BStBl 1979 II S. 9 und vom 16. 4. 1980 — BStBl II S. 393). ¹¹Infolgedessen liegt eine Entschädigung im Sinne des § 24 Nr. 1 Buchstabe a EStG nicht vor, soweit die Ersatzleistung der Erfüllung laufender Verträge dient, die den Gegenstand des Unternehmens betreffen, wie z. B. Warenumsatzgeschäfte eines Handels-

betriebs, Architektenverträge eines Architekten, Bauaufträge eines Bauunternehmers, Mandantenverträge eines Rechtsanwalts (BFH-Urteile vom 27. 7. 1978 — BStBl 1979 II S. 66, 69, 71, vom 3. 7. 1986 — BStBl II S. 806 und vom 18. 9. 1986 — BStBl 1987 II S. 25). ¹²Das gilt auch, soweit infolge der Störung solcher Verträge im Rahmen des Erfüllungsinteresses Ersatz für entgangenen Gewinn im Sinne des § 252 BGB erlangt wird (BFH-Urteil vom 5. 10. 1989 — BStBl 1990 II S. 155). ¹³Bei steuerpflichtigen Abfindungen wegen Auflösung eines Dienstverhältnisses handelt es sich ohne Rücksicht auf die formelle Gestaltung des Auflösungsvorgangs durch Kündigung oder Vereinbarung um eine Entschädigung im Sinne des § 24 Nr. 1 Buchstabe a EStG, wenn der Arbeitgeber die Beendigung des Arbeitsverhältnisses veranlaßt hat (BFH-Urteile vom 20. 10. 1978 — BStBl 1979 II S. 176 und vom 22. 1. 1988 — BStBl II S. 525). ¹⁴Soweit eine Aufwandsentschädigung über den Ersatz von Aufwendungen hinausgehend auch den Ersatz ausgefallener steuerbarer Einnahmen bezweckt, fällt sie unter § 24 Nr. 1 Buchstabe a EStG (BFH-Urteil vom 26. 2. 1988 — BStBl II S. 615).

(3) § 24 Nr. 1 Buchstabe b EStG greift auch ein, wenn die Tätigkeit mit Willen oder mit Zustimmung des Arbeitnehmers aufgegeben wird und der Ersatzanspruch nicht auf einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage beruht, jedoch darf die Entschädigung nicht für vertragliche Leistungen gezahlt werden, insbesondere das Unterlassen oder die Aufgabe der Tätigkeit nicht selbst Gegenstand des Vertrages sein (BFH-Urteile vom 8. 8. 1986 — BStBl 1987 II S. 106 und vom 13. 2. 1987 — BStBl II S. 386).

- c) Der bisherige Absatz 2 wird Absatz 4; in Satz 2 wird der Klammerzusatz wie folgt gefaßt:
„(BFH-Urteile vom 24. 1. 1974 — BStBl II S. 295 und vom 19. 2. 1987 — BStBl II S. 570)“.
- d) Der bisherige Absatz 3 wird Absatz 5.

137. Abschnitt 171 Abs. 1 wird wie folgt geändert:

- a) Nach Satz 2 wird folgender Satz eingefügt:
„Nachträgliche Einkünfte können auch entstehen, wenn der Grund für eine im Rahmen der Aufgabe einer gewerblichen Tätigkeit gebildete Rückstellung später wegfällt (vgl. BFH-Urteil vom 24. 10. 1979 — BStBl 1980 II S. 186).“
- b) Der letzte Satz wird wie folgt gefaßt:

„Wegen der Behandlung von Schuldzinsen, die nach Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe oder Veräußerung eines Mitunternehmeranteils geleistet worden sind, als nachträgliche Betriebsausgaben wird auf die BFH-Urteile vom 11. 12. 1980 und vom 28. 1. 1981 (BStBl 1981 II S. 460, 461, 462, 463 und 464), vom 19. 1. 1982 (BStBl II S. 321) sowie vom 27. 11. 1984 (BStBl 1985 II S. 323), wegen der Behandlung von Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sowie aus Kapitalvermögen wird auf die BFH-Urteile vom 21. 12. 1982 (BStBl 1983 II S. 373) und vom 9. 8. 1983 (BStBl 1984 II S. 29) hingewiesen.“

138. Abschnitt 171 a wird wie folgt geändert:

- a) Absatz 1 wird wie folgt gefaßt:
(1) ¹Die Inanspruchnahme eines Altersentlastungsbetrags setzt unter anderem voraus, daß der Steuerpflichtige vor dem Beginn des Kalenderjahrs das 64. Lebensjahr vollendet hat. ²Ein Lebensjahr wird mit Ablauf des Tages vollendet, der dem Tag der Wiederkehr des Geburtstages vorangeht (§ 108 Abs. 1 AO, § 187 Abs. 2 Satz 2, § 188 Abs. 2 BGB). ³Z. B. vollendet ein Steuerpflichtiger, der am 1. 1. 1927 geboren ist, mit Ablauf des 31. 12. 1990 das 64. Lebensjahr. ⁴Der Altersentlastungsbetrag ist von der Summe der Einkünfte zur Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (vgl. Abschnitt 3) abzuziehen.

Beispiel:

Ein 65jähriger Steuerpflichtiger hat im Kalenderjahr bezogen:

Arbeitslohn	18 000 DM
darin enthalten Versorgungsbezüge in Höhe von	12 000 DM
Einkünfte aus Kapitalvermögen	1 000 DM
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	- 3 000 DM

Der Altersentlastungsbetrag beträgt 40 v.H. des Arbeitslohns (18 000 DM — 12 000 DM = 6 000 DM), das sind 2 400 DM. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung werden für die Berechnung des Altersentlastungsbetrags nicht berücksichtigt, weil ihre Summe negativ ist (— 3 000 DM + 1 000 DM = — 2 000 DM).

⁵Bei der Berechnung des Altersentlastungsbetrags sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nicht um den Freibetrag nach § 13 Abs. 3 EStG zu kürzen. ⁶Sind in den Einkünften neben Leibrenten auch andere wiederkehrende Bezüge im Sinne des § 22 Nr. 1 EStG enthalten, so ist der Werbungskosten-Pauschbetrag nach § 9 a Nr. 3 EStG stets vom Ertragsanteil der Leibrenten abzuziehen, soweit er diesen nicht übersteigt. ⁷Der Altersentlastungsbetrag ist auf den nächsten vollen DM-Betrag aufzurunden.

- b) Absatz 2 wird gestrichen.
- c) Der bisherige Absatz 3 wird neuer Absatz 2.
- d) Der bisherige Absatz 4 wird neuer Absatz 3 und wie folgt gefaßt:

(3) Ist der Altersentlastungsbetrag außer vom Arbeitslohn noch von weiteren Einkünften zu berechnen und muß er für die Anwendung anderer Vorschriften, z. B. § 10 c Abs. 2 Satz 4 EStG, von bestimmten Beträgen abgezogen werden, so ist davon auszugehen, daß er zunächst vom Arbeitslohn berechnet worden ist.

139. Abschnitt 172 Satz 2 wird wie folgt gefaßt:

„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.“

140. Abschnitt 174 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 1 werden die Sätze 4 und 5 wie folgt gefaßt:

„Eine Ehe ist bei Scheidung oder Aufhebung nach § 1564 BGB, § 29 Ehegesetz erst mit Rechtskraft des Urteils aufgelöst; diese bürgerlich-rechtliche Regelung ist auch für das Einkommensteuerrecht maßgebend (BFH-Urteil vom 9. 3. 1973 — BStBl II S. 487). Wird eine Ehe für nichtig erklärt (§ 23 Ehegesetz), so ist sie einkommensteuerrechtlich bis zur Rechtskraft der Nichtigerklärung wie eine gültige Ehe zu behandeln.“

- b) In Absatz 3 wird Satz 1 wie folgt gefaßt:

„War der Steuerpflichtige im Laufe des VZ mehr als einmal verheiratet und haben jeweils die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG vorgelegen, so besteht nach § 26 Abs. 1 Satz 2 EStG ein Veranlagungswahlrecht nur für die letzte Ehe (vgl. auch Beschluß des BVerfG vom 3. 6. 1987 — BStBl 1988 II S. 395).“

- c) In Absatz 4 Satz 2 wird das Klammerzitat wie folgt gefaßt:

„(BFH-Urteile vom 28. 8. 1981 — BStBl 1982 II S. 156 und vom 27. 9. 1988 — BStBl 1989 II S. 225 und 229).“

141. In Abschnitt 174 a werden die Absätze 3 und 4 wie folgt gefaßt:

(3) ¹Im Fall der getrennten Veranlagung werden die als Sonderausgaben (§§ 10 und 10 b EStG) abzuziehenden Beträge bei dem Ehegatten berücksichtigt, der sie geleistet hat (vgl. Abschnitt 86 a Abs. 2). ²Die als außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 bis 33 c EStG) abzuziehenden Beträge werden zunächst für die Ehegatten einheitlich nach den für die Zusammenveranlagung geltenden Grundsätzen ermittelt. ³Die einheitlich ermittelten Beträge werden grundsätzlich je zur Hälfte oder in einem gemeinsam beantragten anderen Aufteilungsverhältnis bei der Veranlagung jedes Ehegatten abgezogen. ⁴Abweichend hiervon ist jedoch der nach § 33 b Abs. 5 EStG auf die Ehegatten zu übertragende Behinderten- oder Hinterbliebenen-Pauschbetrag stets bei jedem Ehegatten zur Hälfte anzusetzen (§ 26 a Abs. 2 EStG). ⁵Der Antrag auf anderweitige Aufteilung (§ 26 a 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. ⁶Im übrigen gilt Abschnitt 174 Abs. 4 Sätze 4 und 5 entsprechend.

(4) ¹Wegen des Abzugs des steuerbegünstigten nicht entnommenen Gewinns nach § 10 a EStG und des Verlustabzugs nach § 10 d EStG wird auf § 62 c Abs. 1 und § 62 d Abs. 1 EStDV hingewiesen. ²Die wie Sonderausgaben abzuziehenden Beträge nach den §§ 10 e, 10 f und 52 Abs. 21 Sätze 4 bis 6 EStG sowie § 15 b BerlinFG stehen dem Ehegatten zu, der Eigentümer des Gebäudes ist. ³Sind Ehegatten Miteigentümer, so stehen ihnen diese Beträge im Verhältnis ihrer Eigentumsanteile zu. ⁴Nutzt im Fall des Satzes 3 ein Ehegatte ein Arbeitszimmer in der Wohnung, so ist § 10 e Abs. 1 Satz 6 EStG ab VZ 1990 bei Ermittlung des Abzugsbetrags nach § 10 e Abs. 1 bis 5 EStG anzuwenden, wenn die Ehegatten getrennt veranlagt werden.

Beispiel:

Die Ehegatten A und B sind zu je 1/2 Eigentümer eines Einfamilienhauses, dessen Herstellungskosten einschließlich hälftiger Anschaffungskosten für den Grund und Boden 1989 400 000 DM betragen haben. A nutzt in diesem Haus ein Arbeitszimmer, im übrigen wird das Haus von A und B gemeinsam bewohnt. Die vollen Herstellungskosten einschließlich der hälftigen Anschaffungskosten des Grund und Bodens, die auf das Arbeitszimmer entfallen, betragen 80 000 DM.

Die Ehegatten können bei einer getrennten Veranlagung für VZ 1990 als Miteigentümer folgende Abzugsbeträge nach § 10 e Abs. 1 EStG in Anspruch nehmen:

Ehegatte A	
Bemessungsgrundlage des Eigentumsanteils	200 000 DM
abzüglich volle Bemessungsgrundlage des Arbeitszimmers (§ 10 e Abs. 1 Satz 7 EStG)	— 80 000 DM
Bemessungsgrundlage nach § 10 e Abs. 1 Sätze 1 und 6 EStG	120 000 DM
Abzugsbetrag nach § 10 e EStG	6 000 DM
Ehegatte B	
Bemessungsgrundlage des Eigentumsanteils	200 000 DM
Bemessungsgrundlage nach § 10 e Abs. 1 Sätze 1 und 6 EStG	150 000 DM
Abzugsbetrag nach § 10 e EStG	7 500 DM.

*Die Steuerermäßigung nach § 34 f EStG erhalten die Ehegatten insgesamt nur einmal. *Sie ist nach dem Verhältnis aufzuteilen, in dem die Ehegatten für das betreffende Objekt die erhöhten Absetzungen nach § 7 b EStG oder nach § 15 BerlinFG, die Abzugsbeträge nach § 10 e Abs. 1 bis 5 EStG oder nach § 15 b BerlinFG oder die den erhöhten Absetzungen nach § 7 b EStG oder nach § 15 BerlinFG entsprechenden Beträge nach § 52 Abs. 21 Satz 4 EStG in Anspruch nehmen.

142. Abschnitt 174 b Abs. 1 wird wie folgt geändert:

- a) In Satz 2 wird das Klammerzitat „(BFH-Urteil vom 18. 3. 1986 — BStBl II S. 713)“ durch das Klammerzitat „(BFH-Urteil vom 25. 2. 1988 — BStBl II S. 827)“ ersetzt.
- b) Satz 3 wird wie folgt gefaßt:
„Wegen des Verlustabzugs nach § 10 d EStG wird auf § 62 d Abs. 2 EStDV und Abschnitt 115 Abs. 8 hingewiesen.“

143. Abschnitt 177 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 1 Satz 5 wird das Wort „fünf“ durch das Wort „sechs“ ersetzt.
- b) Absatz 2 wird wie folgt geändert:
 - aa) Am Ende des Satzes 2 werden der Punkt durch einen Beistrich ersetzt und folgender Halbsatz angefügt: „und zwar selbst dann nicht, wenn der Elternteil durch eine Schul- oder Berufsausbildung in der Obhut und Pflege des Kindes beeinträchtigt ist (BFH-Urteil vom 9. 3. 1989 — BStBl II S. 680).“
 - bb) In Satz 4 werden die Worte „oder zu Geschwistern, die wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung dauernd erwerbsunfähig sind,“ gestrichen.
 - cc) Folgende Sätze werden angefügt:
„Das gleiche gilt ohne Rücksicht auf einen Altersunterschied, wenn das zu betreuende Geschwister von Kind an wegen Behinderung pflegebedürftig war und der betreuende Teil die Stelle der Eltern, z. B. nach deren Tod, einnimmt. 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.“
- c) Absatz 4 wird wie folgt geändert:
 - aa) In Satz 3 werden der Betrag „2 484 DM“ durch den Betrag „3 024 DM“ und der Betrag „1 242 DM“ durch den Betrag „1 512 DM“ ersetzt.

bb) Satz 4 wird wie folgt gefaßt:

„Liegen bei Eltern die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG nicht vor, so kommt ein Kinderfreibetrag von 1 512 DM für jeden Elternteil in Betracht, wenn er seiner Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind (Absatz 5) im wesentlichen nachkommt.“

cc) Satz 5 wird durch folgenden Satz ersetzt

„Trifft dies nur bei einem Elternteil zu, so erhält dieser den Kinderfreibetrag von 3 024 DM.“

d) In Absatz 5 Satz 4 wird der Betrag „100 DM“ durch den Betrag „150 DM“ ersetzt.

144. Abschnitt 178 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt gefaßt:

(1) ¹Für die Frage, ob ein Kind lebend geboren wurde (§ 32 Abs. 3 EStG), ist im Zweifel das Geburtenregister maßgebend. ²Für die Berücksichtigung eines Kindes ist — vorbehaltlich des § 1 Abs. 3 Satz 3 EStG — Voraussetzung, daß es während des Bestehens des Kindschaftsverhältnisses im Kalenderjahr zumindest zeitweise unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gewesen ist (§ 32 Abs. 2 EStG). ³Kinder, die sich zum Zweck der Berufsausbildung vorübergehend im Ausland aufhalten, bleiben, wenn ihnen im Haushalt der Eltern eine angemessene Wohn- und Schlafgelegenheit weiterhin zur Verfügung steht, unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. ⁴Ausländische Kinder, die ihren Wohnsitz mit ihren Eltern im Inland geteilt haben und zum Zweck der Berufsausbildung in ihr Heimatland zurückgekehrt sind, bleiben dagegen nicht länger unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.

b) In Absatz 2 werden in dem Beispiel die Jahreszahlen „1971“, „1986“ und „1987“ durch die Jahreszahlen „1974“, „1989“ und „1990“ ersetzt.

145. Abschnitt 179 Abs. 1 wird wie folgt geändert:

a) In Satz 1 werden die Worte „oder deutsche Volkszugehörige“ und die Worte „oder in einem der in § 1 Abs. 2 Nr. 3 des Bundesvertriebenengesetzes bezeichneten Gebiete (ohne Jugoslawien und China)“ gestrichen; nach den Worten „in der Deutschen Demokratischen Republik“ wird das Komma durch das Wort „oder“ ersetzt.

b) In Satz 5 werden die Worte „des Haushaltsfreibetrags (§ 32 Abs. 7 EStG) und“ gestrichen.

c) Satz 6 wird wie folgt gefaßt:

„Der Haushaltsfreibetrag (§ 32 Abs. 7 EStG) und die Übertragung eines Pauschbetrags für Behinderte oder Hinterbliebene (§ 33 b Abs. 5 EStG) kommen nicht in Betracht.“

d) Folgender Satz wird angefügt:

„Die Sätze 1 bis 6 sind für das Kalenderjahr 1990 auf Kinder, die Deutsche im Sinne des Artikels 116 GG oder deutsche Volkszugehörige sind und ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem der in § 1 Abs. 2 Nr. 3 des Bundesvertriebenengesetzes bezeichneten Gebiete (ohne Jugoslawien und China) haben, entsprechend anzuwenden.“

146. Abschnitt 180 Abs. 2 wird wie folgt geändert:

a) Die Sätze 2 und 3 werden durch folgende Sätze ersetzt:

„In Handwerksberufen wird die Berufsausbildung mit der Ablegung der Gesellenprüfung abgeschlossen. Der Abschluß einer Berufsausbildung schließt nicht aus, daß das Kind später erneut in eine Berufsausbildung eintritt. Dies kann eine weiterführende Ausbildung, z. B. der Besuch einer Fach- oder Meisterschule, oder eine Ausbildung für einen gehobeneren oder einen andersartigen Beruf sein.“

b) Im bisherigen Satz 6 wird das Wort „es“ durch die Worte „das Kind“ ersetzt.

147. Abschnitt 180 a wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 wird Satz 2 wie folgt gefaßt:

„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.“

b) Folgender Absatz 3 wird angefügt:

(3) Wegen der Anwendung des § 33 a Abs. 1 EStG aus Billigkeitsgründen wird auf Abschnitt 190 Abs. 9 hingewiesen.

148. Abschnitt 180 b wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt gefaßt

(1) ¹Dem gesetzlichen Grundwehrdienst (§ 5 Wehrpflichtgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 13. 6. 1986, BGBl. I S. 879) ist der Grenzschutzdienst auf Grund der Grenzschutzdienstpflicht (§ 49 Bundesgrenzschutzgesetz vom 18. 8. 1972, BGBl. I S. 1834, zuletzt geändert durch Gesetz vom 19. 12. 1986, BGBl. I S. 2610) gleichgestellt. ²Der gesetzliche Zivildienst ist der Zivildienst von anerkannten Kriegsdienstverweigerern (Zivildienstgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 31. 7. 1986, BGBl. I S. 1205, geändert durch Gesetz vom 20. 12. 1988, BGBl. I S. 2477). ³Gesetzlicher Grundwehrdienst oder gesetzlicher Zivildienst ist auch ein entsprechender Dienst außerhalb des Geltungsbereichs des Einkommensteuergesetzes, wenn er auf Grund einer gesetzlichen Dienstpflicht geleistet wird (vgl. BFH-Urteil vom 29. 4. 1960 — BStBl III S. 268).

b) In Absatz 3 werden die Sätze 1 und 2 durch folgende Sätze ersetzt:

„Eine vom gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst befreiende Tätigkeit als Entwicklungshelfer (§ 1 Abs. 1 Entwicklungshelfer-Gesetz vom 18. 6. 1969, BGBl. I S. 549, zuletzt geändert durch Gesetz vom 27. 6. 1987, BGBl. I S. 1542) ist die Tätigkeit in Entwicklungsländern ohne Erwerbsabsicht, die nach Vollendung des 18. Lebensjahrs und auf Grund einer Verpflichtung für zweieinhalb Jahre gegenüber einem anerkannten Träger des Entwicklungsdienstes von einem Deutschen ausgeübt wird; der Vorbereitungsdienst gehört nicht dazu. Der Tätigkeit als Entwicklungshelfer steht die Dienstleistung nach § 14 b des Zivildienstgesetzes (andere Dienste im Ausland) gleich, die gegenüber einem nach § 14 Abs. 3 des Zivildienstgesetzes vom Bundesminister für Jugend, Familie, Frauen und Gesundheit anerkannten Träger erbracht wird und zwei Monate länger dauert als der Zivildienst, der sonst erbracht werden müßte.“

c) In Absatz 4 Satz 2 werden im Beispiel das Wort „Gesellenprüfung“ durch das Wort „Reifeprüfung“ und die Worte „die Meisterschule zu besuchen“ durch die Worte „zu studieren“ ersetzt.

149. Abschnitt 180 d wird wie folgt geändert:

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

„Der Nachweis der Schwerbehinderung ist grundsätzlich durch einen Ausweis nach § 4 Abs. 5 SchwbG oder durch eine Bescheinigung der für die Durchführung des Bundesversorgungsgesetzes zuständigen Behörden zu führen, der Nachweis der Gleichstellung durch einen Gleichstellungsbescheid des Arbeitsamts. Abschnitt 194 Abs. 5 Sätze 1 und 2 sowie Abs. 6 gilt entsprechend.“

b) In Absatz 2 Satz 4 werden die Worte „Abschnitt 190 Abs. 2 Sätze 4 und 5“ durch die Worte „Abschnitt 190 Abs. 6 Sätze 4 und 5“ ersetzt.

c) In Absatz 3 Satz 1 werden die Worte „Abschnitt 190 Abs. 3 Nr. 1“ durch die Worte „Abschnitt 190 Abs. 6“ ersetzt.

150. Abschnitt 181 wird wie folgt geändert:

a) In Satz 1 wird der Betrag „2 484 DM“ durch den Betrag „3 024 DM“ ersetzt.

b) Satz 2 wird wie folgt gefaßt:

„Ist der Kinderfreibetrag von 3 024 DM auf der Lohnsteuerkarte des einen Elternteils in der Annahme bescheinigt worden, der andere Elternteil sei während des ganzen Kalenderjahrs nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (§ 32 Abs. 6 Nr. 1 Alternative 2 EStG), so ist, wenn diese Annahme sich als unzutreffend erweist, für jeden Elternteil eine Veranlagung zur Einkommensteuer unter Berücksichtigung des Kinderfreibetrags von jeweils 1 512 DM durchzuführen (§ 46 Abs. 2 Nr. 4 a Buchstabe a EStG).“

151. Abschnitt 181 a wird wie folgt geändert:

a) Die Absätze 1 bis 4 einschließlich der Zwischenüberschriften werden wie folgt gefaßt:

Allgemeines

(1) ¹Für ein Kind geschiedener oder dauernd getrennt lebender Ehegatten sowie für ein nichteheliches Kind erhält grundsätzlich jeder Elternteil den Kinderfreibetrag von 1 512 DM, wenn beide Elternteile unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind. ²Nach § 32 Abs. 6 Satz 4 EStG kann ein Elternteil den Kinderfreibetrag des anderen auf sich übertragen lassen,

1. wenn er, nicht jedoch der andere Elternteil seiner Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind für das Kalenderjahr im wesentlichen nachkommt

oder

2. wenn der andere Elternteil der Übertragung unwiderrullich zustimmt. Eine auf Dauer erteilte Zustimmung wird für künftige Kalenderjahre jeweils erst mit deren Beginn wirksam. Bis dahin kann sie durch Erklärung gegenüber dem Finanzamt zurückgenommen werden.

Erfüllung der Unterhaltsverpflichtung

(2) ¹Bei dauernd getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten sowie bei Eltern eines nichtehelichen Kindes ist der Elternteil, in dessen Obhut das Kind sich nicht befindet, grundsätzlich zur Leistung von Barunterhalt verpflichtet. ²Soweit die Höhe nicht durch gerichtliche Entscheidung, Verpflichtungserklärung, Vergleich oder anderweitig durch Vertrag festgelegt ist, können dafür im Zweifel die von den Oberlandesgerichten als Leitlinien aufgestellten Unterhaltstabellen, z. B. „Düsseldorfer Tabelle“, einen Anhalt geben. ³Ein Elternteil kommt seiner Barunterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind im wesentlichen nach, wenn er sie mindestens zu 75 v.H. erfüllt. ⁴Dabei sind auch Unterhaltszahlungen zu berücksichtigen, die erst nach Ablauf des Kalenderjahrs oder des davon abweichenden Verpflichtungszeitraums geleistet werden, wenn der barunterhaltspflichtige Elternteil die Verspätung nicht zu vertreten hat. ⁵Hiervon kann in der Regel ausgegangen werden, wenn die Verspätung nicht mehr als zwei Monate beträgt. ⁶Elternteile, die mangels finanzieller Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig sind (§ 1603 BGB), sind steuerlich so zu behandeln, als ob sie ihrer Unterhaltsverpflichtung nicht nachkämen. ⁷Das gleiche gilt für Elternteile, die wegen nicht ausreichender finanzieller Leistungsfähigkeit z. B. erwachsenen Kindern gegenüber nicht unterhaltspflichtig sind, weil andere Bedürftige vorgehen (§ 1609 BGB). ⁸Entsprechendes gilt für Elternteile, die unterhaltspflichtig sind, wenn die Unterhaltsleistung im Jahresdurchschnitt weniger als 150 DM monatlich beträgt, es sei denn, daß mit einem geringeren Betrag eine festgelegte Unterhaltsverpflichtung mindestens zu 75 v.H. erfüllt wird. ⁹Der 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). ¹⁰Sind Eltern einem Kind gegenüber nicht unterhaltspflichtig, weil es ausreichende eigene Einkünfte oder Bezüge hat, so kommt eine Übertragung des Kinderfreibetrags — abgesehen vom Fall der Zustimmung — auch dann nicht in Betracht, wenn ein Elternteil freiwillig Unterhalt leistet, der andere jedoch nicht.

(3) ¹Hat 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. ²Im übrigen kommt es nicht darauf an, ob die unbeschränkte Steuerpflicht des Kindes oder der Eltern während des ganzen Kalenderjahrs bestanden hat.

Beispiele:

- A. Das Kind beendet im Juni seine Berufsausbildung und steht ab September in einem Arbeitsverhältnis. Seitdem kann es sich selbst unterhalten. Der zum Barunterhalt verpflichtete Elternteil ist seiner Verpflichtung nur für die Zeit bis einschließlich Juni nachgekommen. Er hat seine für 8 Monate bestehende Unterhaltsverpflichtung für 6 Monate, also zu 75 v.H. erfüllt.
- B. Der Elternteil, der bisher seiner Unterhaltsverpflichtung durch Pflege und Erziehung des Kindes voll nachgekommen ist, verzieht im August ins Ausland und leistet von da an keinen Unterhalt mehr. Er hat seine Unterhaltsverpflichtung, bezogen auf das Kalenderjahr, nicht mindestens zu 75 v.H. erfüllt.

Auswirkungen der Übertragung

(4) ¹Die Übertragung des Kinderfreibetrags kann dazu führen, daß sich auch bei den kindbedingten Steuerentlastungen, die vom Erhalt des Kinderfreibetrags abhängen, Änderungen ergeben, und zwar zuungunsten des ausgeschlossenen Elternteils und zugunsten des anderen Elternteils. ²Solche Folgeänderungen können eintreten beim Haushaltsfreibetrag (§ 32 Abs. 7 EStG), beim Hundertsatz der zumutbaren Belastung (§ 33 Abs. 3 EStG), bei den Ausbildungsfreibeträgen (§ 33 a Abs. 2 EStG), bei der Übertragung des dem Kind zustehenden Behinderten- oder Hinterbliebenen-Pauschbetrags (§ 33 b Abs. 5 EStG), bei den Freibeträgen für besondere Fälle (§ 52 Abs. 22 Nr. 2 Buchstabe b EStG in Verbindung mit § 33 a Abs. 1 EStG 1953) und bei der Ermäßigung der Kirchensteuer (kirchensteuerrechtliche Regelungen entsprechend § 51 a EStG).

b) Absatz 5 wird wie folgt geändert:

- aa) In Satz 1 werden nach dem Wort „Kinderfreibetrags“ die Worte „bei einer Veranlagung“ eingefügt.
- bb) In Satz 2 wird das Klammerzitat „§ 93 AO“ durch das Klammerzitat „§ 91 AO“ ersetzt.

c) Absatz 6 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 2 wird das Zitat „§ 46 Abs. 2 Nr. 4 a EStG“ durch das Zitat „§ 46 Abs. 2 Nr. 4 a Buchstabe b EStG“ ersetzt.

bb) Satz 5 wird wie folgt gefaßt:

„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.“

d) Absatz 7 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 6 wird das Zitat „§ 46 Abs. 2 Nr. 4 a EStG“ durch das Zitat „§ 46 Abs. 2 Nr. 4 a Buchstabe b EStG“ ersetzt.

bb) In Satz 8 wird das Zitat „§ 173 Abs. 1 Nr. 1 AO“ durch das Zitat „§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO“ ersetzt.

e) Folgender Absatz 8 wird angefügt:

(8) ¹Die Übertragung des Kinderfreibetrags und die davon abhängigen Änderungen bei den übrigen kindbedingten Steuerentlastungen können nach § 39 Abs. 3 a EStG unter bestimmten Voraussetzungen bereits für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs berücksichtigt werden (vgl. Abschnitt 109 Abs. 8 LStR). ²In diesen Fällen werden beide Elternteile stets zur Einkommensteuer veranlagt (§ 46 Abs. 2 Nr. 4 a Buchstabe b EStG). ³Die Absätze 6 und 7 sind entsprechend anzuwenden.

152. Abschnitt 182 wird wie folgt gefaßt:

182. Haushaltsfreibetrag, Zuordnung von Kindern

(1) Voraussetzung für den Haushaltsfreibetrag (§ 32 Abs. 7 Satz 1 EStG) ist, daß der Steuerpflichtige

1. nicht als Ehegatte oder Verwitweter nach dem Splitting-Verfahren (§ 32 a Abs. 5 und 6 EStG, Abschnitt 184 Abs. 2) besteuert und nicht als Ehegatte nach § 26 a EStG getrennt veranlagt wird und
2. einen Kinderfreibetrag für mindestens ein Kind erhält, das in seiner Wohnung gemeldet ist, gleichgültig, ob mit Haupt- oder Nebenwohnung.

(2) ¹Das Kind unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger Eltern, das bei beiden Elternteilen gemeldet ist, wird für den Haushaltsfreibetrag einem von ihnen zugeordnet (§ 32 Abs. 7 Satz 2 EStG). ²Eine Meldung des Kindes bei beiden Elternteilen kann sowohl in der gemeinsamen Wohnung als auch in getrennten Wohnungen der Elternteile gegeben sein. ³Für die Zuordnung sind zwei Fallgruppen zu unterscheiden:

1. ¹Das Kind war zu Beginn des Kalenderjahrs oder zu dem anderen maßgebenden Stichtag, z. B. Geburt oder Zuzug aus dem Ausland, nur bei einem Elternteil und erst später auch oder ausschließlich bei dem anderen Elternteil gemeldet.

²Das Kind wird stets dem Elternteil zugeordnet, bei dem es zuerst gemeldet war (vgl. BFH-Urteil vom 17. 9. 1982 — BStBl 1983 II S. 9).

2. ¹Das Kind war zu Beginn des Kalenderjahrs oder zu dem anderen maßgebenden Stichtag bei beiden Elternteilen gemeldet.

²Das Kind wird der Mutter zugeordnet, mit ihrer unwiderrufflichen Zustimmung dem Vater.

³Eine auf Dauer erteilte Zustimmung wird für künftige Kalenderjahre jeweils erst mit deren Beginn wirksam. ⁴Bis dahin kann sie zurückgenommen werden. ⁵Mehrere gemeinsame Kinder, die zum maßgebenden Stichtag bei beiden Eltern gemeldet waren, können nur einheitlich der Mutter oder dem Vater zugeordnet werden. ⁶Für die Fragen, in wessen Wohnung das Kind gemeldet war oder ob eine gemeinsame Wohnung der Eltern vorliegt, sind allein die Verhältnisse maßgebend, wie sie sich aus dem Melderegister ergeben. ⁷Darauf, wo sich das Kind oder die Elternteile tatsächlich aufgehalten haben, kommt es nicht an (BFH-Urteil vom 27. 7. 1984 — BStBl 1985 II S. 8).

(3) ¹Der Haushaltsfreibetrag, der dem Vater auf Grund der anderweitigen Zuordnung eines Kindes (Absatz 2 Nr. 2) zusteht, kann bereits für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs berücksichtigt werden (vgl. Abschnitte 108 Abs. 5 und 109 Abs. 4 LStR). ²Geschieht dies, so sind beide Elternteile stets zur Einkommensteuer zu veranlagen. ³Das gleiche gilt, wenn der Vater den Haushaltsfreibetrag bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer beantragt (§ 46 Abs. 2 Nr. 4 a Buchstabe c EStG).

153. Abschnitt 183 wird aufgehoben.

154. Abschnitt 184 wird wie folgt geändert

a) Die Überschrift wird wie folgt gefaßt:

„Berechnung der tariflichen Einkommensteuer bei Ehegatten (§ 32 a Abs. 5 EStG)“.

b) Absatz 2 wird wie folgt geändert

aa) Vor Satz 1 wird folgender Satz eingefügt

„Für das Kalenderjahr 1990 gilt folgendes:“.

bb) Im bisherigen Satz 3 werden die Worte „der Sonderausgaben-Pauschbetrag, der Vorsorge-Pauschbetrag und die Vorsorgepauschale (§ 10 c Abs. 1 bis 4 EStG)“ durch die Worte „der Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 10 c Abs. 1 EStG) und die Vorsorgepauschale (§ 10 c Abs. 2 bis 4 EStG)“ ersetzt.

cc) Im bisherigen Satz 4 werden die Worte „Hausgehilfin/Haushaltshilfe“ durch die Worte „Hilfe im Haushalt“ und die Worte „und der Pauschbetrag für Körperbehinderte (§ 33 b EStG)“ durch die Worte „sowie der Behinderten-Pauschbetrag (§ 33 b Abs. 1 bis 3 EStG) und der Pflege-Pauschbetrag (§ 33 b Abs. 6 EStG)“ ersetzt.

155. Die Überschrift des Abschnitts 184 a wird wie folgt gefaßt:

„Berechnung der tariflichen Einkommensteuer bei verwitweten Personen (§ 32 a Abs. 6 Nr. 1 EStG)“.

156. Abschnitt 184 b wird wie folgt geändert:

a) Die Überschrift wird wie folgt gefaßt:

„Berechnung der tariflichen Einkommensteuer bei Personen, deren Ehe aufgelöst oder für nichtig erklärt worden ist (§ 32 a Abs. 6 Nr. 2 EStG)“.

b) Absatz 2 wird wie folgt gefaßt:

(2) ¹Absatz 1 Satz 1 gilt entsprechend, wenn die Ehe des Steuerpflichtigen, für die die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG vorgelegen haben, im VZ aufgehoben oder geschieden worden ist und er eine neue Ehe eingegangen ist. ²Der andere Ehegatte, der nicht wieder geheiratet hat, ist mit dem von ihm bezogenen Einkommen für den VZ, in dem die Ehe aufgelöst worden ist, nach dem Splitting-Verfahren zu besteuern (§ 32 a Abs. 6 Nr. 2 EStG). ³Der Auflösung einer Ehe durch Scheidung oder Aufhebung steht die Nichtigkeitserklärung einer Ehe gleich (Hinweis auf Abschnitt 174 Abs. 1 Satz 5).

c) Absatz 3 wird gestrichen.

157. Abschnitt 185 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 Satz 4 werden die Worte „§ 31 und des“ gestrichen.

b) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 4 wird die Verweisung „§ 10 d Sätze 2 und 3 EStG“ durch die Verweisung „§ 10 d Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG“ ersetzt.

bb) Satz 5 wird gestrichen.

cc) Die Beispiele werden gestrichen.

c) Absatz 3 Satz 1 wird wie folgt gefaßt:

„Zur Anwendung des Progressionsvorbehalts bei Steuerpflichtigen mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit vgl. Abschnitt 217; zur Anwendung des Progressionsvorbehalts auf Lohnersatzleistungen vgl. Abschnitt 91 LStR.“

158. Abschnitt 186 wird wie folgt gefaßt:

186. Außergewöhnliche Belastungen allgemeiner Art

Allgemeines

(1) § 33 EStG setzt dem Grunde nach eine Belastung (Absatz 2) des Steuerpflichtigen auf Grund außergewöhnlicher (Absätze 3 und 4) und zwangsläufiger (Absätze 5 und 6) Aufwendungen (Absatz 7) voraus; die Aufwendungen müssen zudem der Höhe nach zwangsläufig sein (Absätze 8 und 9).

Belastung

(2) ¹Der Steuerpflichtige muß belastet sein, d. h. in seiner persönlichen Lebenssphäre muß ein Ereignis eintreten, das ihn zu Ausgaben zwingt, die er selbst zu tragen hat. ²Deshalb sind Unterstützungen von dritter Seite zum Ausgleich der Belastung, z. B. Beihilfen des Arbeitgebers in Krankheitsfällen (BFH-Urteile vom 19. 7. 1957 — BStBl III S. 329 und vom 26. 6. 1964 — BStBl III S. 547) von den berücksichtigungsfähigen Aufwendungen abzusetzen, es sei denn, die vertragsgemäße Erstattung von Krankheitskosten durch einen anderen als eine Krankenversicherung führt zu steuerpflichtigen Einnahmen beim Steuerpflichtigen (BFH-Urteil vom 14. 3. 1975 — BStBl II S. 632). ³Das gleiche gilt für Versicherungsleistungen, soweit diese nach Inhalt und Zweck der Versicherung die betreffenden Ausgaben decken sollen, z. B. Ersatzleistungen aus einer Krankenversicherung für Arztkosten und Arzneimittel, Bezüge aus einer Krankenhausstagegeldversicherung bis zur Höhe der durch einen Krankenhausaufenthalt verursachten Kosten, nicht aber Leistungen aus einer Krankentagegeldversicherung (BFH-Urteil vom 22. 10. 1971 — BStBl 1972 II S. 177). ⁴Unterstützungen und Versicherungsleistungen sind auch dann von den berücksichtigungsfähigen Aufwendungen abzusetzen, wenn sie erst in einem späteren Kalenderjahr gezahlt werden, der Steuerpflichtige aber bereits in dem Kalenderjahr, in dem die Belastung eingetreten ist, mit der Zahlung rechnen konnte (BFH-Urteil vom 21. 8. 1974 — BStBl 1975 II S. 14). ⁵Vorgänge, die auf der reinen Vermögensebene liegen (vgl. BFH-Urteile vom 11. 10. 1956 — BStBl III S. 383, vom 27. 3. 1958 — BStBl III S. 290, vom 8. 9. 1961 — BStBl 1962 III S. 31 und vom 16. 5. 1975 — BStBl II S. 538), können im Rahmen des § 33 EStG grundsätzlich nicht berücksichtigt werden. ⁶Das gleiche gilt im allgemeinen auch, wenn der Steuerpflichtige für seine Aufwendungen einen Gegenwert erhält (BFH-Urteile vom 15. 2. 1974 — BStBl II S. 335, vom 21. 8. 1974 — BStBl II S. 745 und vom 23. 1. 1976 — BStBl II S. 194). ⁷Einen Gegenwert erhält der Steuerpflichtige, wenn der betreffende Gegenstand oder die bestellte Leistung eine gewisse Marktfähigkeit besitzt, die in einem bestimmten Verkehrswert zum Ausdruck kommt (BFH-Urteil vom 4. 3. 1983 — BStBl II S. 378).

Außergewöhnlichkeit

(3) ¹Außergewöhnlich sind Aufwendungen, die in den besonderen Verhältnissen des einzelnen Steuerpflichtigen oder einer „kleinen Minderheit“ von Steuerpflichtigen begründet sind (BFH-Urteile vom 5. 12. 1968 — BStBl 1969 II S. 260 und vom 22. 8. 1980 — BStBl 1981 II S. 25). ²Ereignisse, die bei der überwiegenden Mehrzahl der in den gleichen Verhältnissen lebenden Steuerpflichtigen eintreten, können also nicht im Rahmen des § 33 EStG berücksichtigt werden.

(4) ¹Umzugskosten sind unabhängig von der Art der Wohnungskündigung durch den Mieter oder Vermieter in der Regel nicht außergewöhnlich (BFH-Urteile vom 26. 2. 1975 — BStBl

II S. 482 und vom 23. 6. 1978 — BStBl II S. 526). ²Aufwendungen des Steuerpflichtigen für den Privatschulbesuch eines Kindes sind grundsätzlich auch dann nicht außergewöhnlich im Sinne des § 33 Abs. 1 EStG, wenn das Kind infolge Krankheit lernbehindert ist; die Aufwendungen werden durch den Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG und das Kindergeld nach dem Bundeskindergeldgesetz oder andere Leistungen für Kinder im Sinne des § 8 Abs. 1 des Bundeskindergeldgesetzes abgegolten (vgl. BFH-Urteil vom 1. 12. 1978 — BStBl 1979 II S. 78). ³Ist jedoch 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 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. ⁴Der Nachweis, daß der Besuch der Privatschule erforderlich ist, muß durch eine Bestätigung der zuständigen obersten Landeskultusbehörde oder der von ihr bestimmten Stelle geführt werden. ⁵Prozesskosten der Eltern zur Erlangung eines Studienplatzes für ihr Kind in einem Numerus-clausus-Fach sind nicht nach § 33 EStG abziehbar; sie stellen vielmehr Berufsausbildungskosten im Sinne des § 33 a Abs. 2 EStG dar (BFH-Urteil vom 9. 11. 1984 — BStBl 1985 II S. 135). ⁶Kosten der Unterbringung in einem Krankenhaus können regelmäßig ohne Kürzung um eine Haushaltersparnis als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.

Zwangsläufigkeit dem Grunde nach

(5) ¹Das Ereignis und die Beseitigung seiner Folgen müssen für den Steuerpflichtigen zwangsläufig sein, d. h. er muß sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen können (BFH-Urteile vom 8. und 18. 11. 1977 — BStBl 1978 II S. 147, vom 17. 4. 1980 — BStBl II S. 639 sowie vom 24. 7. 1987 — BStBl II S. 715), wie z. B. bei Krankheit, Tod, Unfall, Unwetterschäden. ²Diese Voraussetzung wird in der Regel erfüllt sein, wenn es sich um entsprechende Aufwendungen des Steuerpflichtigen für sich selbst oder für Angehörige im Sinne des § 15 AO handelt. ³Aufwendungen für andere Personen, die nicht Angehörige im Sinne des § 15 AO sind, können ausnahmsweise zwangsläufig sein, wenn der Steuerpflichtige sich auf Grund besonderer Verhältnisse im Einzelfall verpflichtet fühlen konnte, z. B. Zuwendungen eines Steuerpflichtigen an seine arbeitsunfähig gewordene langjährige Hausgehilfin (BFH-Urteil vom 8. 4. 1954 — BStBl III S. 188). ⁴Die allgemeine sittliche Pflicht, in Not geratenen Menschen zu helfen, kann nach den BFH-Urteilen vom 8. 4. 1954 — BStBl III S. 188 und vom 25. 3. 1966 — BStBl III S. 534 allein die Zwangsläufigkeit im Sinne von § 33 Abs. 2 EStG nicht begründen. ⁵Bei der Beurteilung der Zwangsläufigkeit bleiben grundsätzlich Aufwendungen außer Betracht, die zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben gehören, auch wenn sie sich steuerlich tatsächlich nicht ausgewirkt haben (BFH-Urteile vom 23. 2. 1968 — BStBl II S. 406 und 433 sowie vom 12. 11. 1976 — BStBl 1977 II S. 154).

(6) ¹Schadensersatzleistungen können zwangsläufig sein, wenn der Steuerpflichtige bei der Schädigung nicht vorsätzlich oder leichtfertig gehandelt hat (BFH-Urteil vom 3. 6. 1982 — BStBl II S. 749). ²Sämtliche Anwalts- und Verfahrenskosten der Ehescheidung einschließlich der Scheidungsfolgeregelungen sind als zwangsläufig erwachsen anzusehen. ³Hierzu gehören insbesondere Kosten, die durch die Regelung der elterlichen Sorge über ein gemeinschaftliches Kind und des persönlichen Verkehrs des nicht sorgeberechtigten Elternteils (BFH-Urteil vom 2. 10. 1981 — BStBl 1982 II S. 116), durch die Entscheidung über die Unterhaltspflicht gegenüber Kindern und dem Ehegatten und durch die Regelung des Versorgungsausgleichs, der güterrechtlichen Verhältnisse sowie der Rechtsverhältnisse an der Ehwohnung und am Hausrat entstehen. ⁴Dies gilt auch für Kosten, die durch die Beiziehung eines Gutachters etwa für die Vermögensbewertung entstehen, selbst wenn diese Kosten nicht zu denen des Rechtsstreites gehören. ⁵Zu berücksichtigen sind auch Scheidungskosten, die der Steuerpflichtige auf Grund einer vom Gericht übernommenen Vereinbarung der Ehegatten zahlt, nicht jedoch die Kosten, die der Steuerpflichtige abweichend von der gerichtlichen Entscheidung übernimmt. ⁶Kosten anderer Zivilprozesse erwachsen regelmäßig nicht zwangsläufig, unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige Kläger oder Beklagter ist (BFH-Urteil vom 18. 7. 1986 — BStBl II S. 745). ⁷Aussteueraufwendungen für eine heiratende Tochter sind regelmäßig nicht als zwangsläufig anzusehen, weil sie grundsätzlich in den Vermögensbereich gehören; dies gilt entgegen früherer Rechtsprechung auch, wenn die Eltern ihrer Verpflichtung, dem Kind eine Berufsausbildung zuteil werden zu lassen, nicht nachgekommen sind (BFH-Urteil vom 3. 6. 1987 — BStBl II S. 779). ⁸Aufwendungen verheirateter Wehrpflichtiger für Familienheimfahrten können nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden (BFH-Beschluß vom 5. 12. 1969 — BStBl 1970 II S. 210). ⁹Die freiwillige Ablösung von laufenden Kosten für die Anstaltsunterbringung eines pflegebedürftigen Kindes ist nicht zwangsläufig (BFH-Urteil vom 14. 11. 1980 — BStBl 1981 II S. 130). ¹⁰Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Adoption sind keine außergewöhnlichen Belastungen (BFH-Urteile vom 13. 3. 1987 — BStBl II S. 495 und vom 20. 3. 1987 — BStBl II S. 596). ¹¹Aufwendungen für die Anschaffung von größeren Haushalts-

geräten, z. B. einer Waschmaschine, sind selbst dann nicht als zwangsläufig entstanden anzusehen, wenn die Zuwendung wegen der Krankheit eines nahen Angehörigen erfolgt (BFH-Urteil vom 28. 4. 1978 — BStBl II S. 456).

Aufwendungen

(7) ¹Beträge, die zur Bestreitung künftiger Ausgaben angesammelt werden, sind keine Aufwendungen im Sinne des § 33 EStG. ²Eine außergewöhnliche Belastung kann erst im Zeitpunkt der späteren Verausgabung der angesammelten Beträge eintreten (BFH-Urteil vom 2. 12. 1954 — BStBl 1955 III S. 43). ³§ 11 Abs. 2 EStG ist insoweit anwendbar, als der Steuerpflichtige durch die Ausgaben endgültig belastet ist (BFH-Urteil vom 30. 7. 1982 — BStBl II S. 744). ⁴Auch wenn die Ausgaben über Darlehen finanziert werden, tritt entgegen früherer Rechtsprechung die Belastung bereits im Zeitpunkt der Verausgabung ein (BFH-Urteil vom 10. 6. 1988 — BStBl II S. 814). ⁵Die Zinsen für ein derartiges Darlehen können ebenfalls zu den außergewöhnlichen Belastungen zählen; sie sind im Jahr der Verausgabung abzuziehen.

Zwangsläufigkeit der Höhe nach

(8) ¹Die Aufwendungen müssen dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen (§ 33 Abs. 2 EStG). ²Die zwangsläufig erwachsenen Beträge sind notfalls zu schätzen. ³Dabei sind die Verhältnisse des Einzelfalls zu berücksichtigen. ⁴Für die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen ist die Höhe des Vermögens des Steuerpflichtigen ohne Bedeutung. ⁵Unerheblich ist auch, ob der Steuerpflichtige die Aufwendungen aus seinem Einkommen oder seinem Vermögen bestritten hat.

(9) Wird auf Antrag beider Elternteile der Kinderfreibetrag für das Kind des Steuerpflichtigen auf den anderen Elternteil übertragen (§ 32 Abs. 6 Satz 4 EStG) und kommt deshalb eine Übertragung des anteiligen, dem Kind zustehenden Behinderten-Pauschbetrags auf den Steuerpflichtigen nach § 33 b Abs. 5 Satz 1 EStG nicht in Betracht, so können Aufwendungen, die ihm für sein Kind infolge dessen Behinderung erwachsen, nicht nach § 33 EStG berücksichtigt werden, wenn der andere Elternteil den Pauschbetrag des Kindes in Anspruch nimmt.

Zumutbare Belastung

(10) ¹Berechnungsgrundlage ist der Gesamtbetrag der Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG (vgl. Abschnitt 3). ²Ausländische Einkünfte, die auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens steuerfrei sind, aber dem Progressionsvorbehalt unterliegen (vgl. Abschnitt 185), sowie andere steuerfreie Einnahmen bleiben bei der Ermittlung der zumutbaren Belastung außer Ansatz (BFH-Urteil vom 12. 9. 1977 — BStBl 1978 II S. 9). ³Das gleiche gilt für

1. Bezüge aus einem Dienstverhältnis, für die die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz nach den §§ 40 bis 40 b EStG erhoben wird,
2. Kapitalerträge im Sinne des § 43 Abs. 1 Nr. 5 EStG, die nach § 45 b EStG bei der Veranlagung nicht anzusetzen sind.

⁴Bei der Anwendung der Tabelle in § 33 Abs. 3 EStG zählen als Kinder des Steuerpflichtigen die Kinder, für die er einen Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG von 1 512 DM oder von 3 024 DM erhält. ⁵Steuerpflichtige, bei denen nach Abschnitt 184 Abs. 2 aus Billigkeitsgründen die Einkommensteuer nach dem Splitting-Verfahren berechnet wird, fallen, wenn sie keinen Kinderfreibetrag erhalten, ebenfalls unter Nummer 1 Buchstabe b der Tabelle. ⁶Wegen der Ermittlung der zumutbaren Belastung im Fall der getrennten Veranlagung von Ehegatten nach § 26 a EStG wird auf Abschnitt 174 a Abs. 3 hingewiesen. ⁷Sind neben anderen außergewöhnlichen Belastungen nach § 33 EStG Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt gehörenden Kindes im Sinne des § 33 c EStG (Kinderbetreuungskosten) zu berücksichtigen, so ist die zumutbare Belastung wie folgt anzurechnen:

1. falls die Kinderbetreuungskosten den Pauschbetrag nach § 33 c Abs. 4 EStG übersteigen, zunächst auf den übersteigenden Betrag und sodann auf die anderen außergewöhnlichen Belastungen;
2. falls die Kinderbetreuungskosten den Pauschbetrag nicht übersteigen, nur auf die anderen außergewöhnlichen Belastungen.

159. Abschnitt 187 wird wie folgt gefaßt:

187. Aufwendungen wegen Pflegebedürftigkeit

(1) ¹Aufwendungen des Steuerpflichtigen infolge seiner Pflegebedürftigkeit sind regelmäßig eine außergewöhnliche Belastung. ²Hierzu zählen sowohl Kosten für die Beschäftigung einer ambulanten Pflegekraft als auch Aufwendungen zur Unterbringung in der Pflegestation eines Altenheims, in einem Altenpflegeheim oder Pflegeheim. ³Bei einer Heimunterbringung wegen

Pflegebedürftigkeit können die dadurch erwachsenden Kosten wie Kosten zur Unterbringung in einem Krankenhaus — ohne Anrechnung der Haushaltsersparnis — als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. ¹Pflegebedingte Aufwendungen können jedoch im Rahmen des § 33 EStG nur berücksichtigt werden, wenn nicht der erhöhte Behinderten-Pauschbetrag von 7 200 DM nach § 33 b Abs. 3 EStG in Anspruch genommen wird. ²Nimmt der Steuerpflichtige wegen seiner behinderungsbedingten Aufwendungen den erhöhten Pauschbetrag nach § 33 b Abs. 3 EStG in Anspruch, kann er daneben bei Heimunterbringung den Abzugsbetrag für Heimbewohner nach § 33 a Abs. 3 Satz 2 EStG und — in Fällen ambulanten Pflege, wenn in den Aufwendungen solche für hauswirtschaftliche Dienstleistungen enthalten sind — den Abzug wegen der Beschäftigung einer Hilfe im Haushalt nach § 33 a Abs. 3 Satz 1 EStG geltend machen. ³Nimmt 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 aus Vereinfachungsgründen in Höhe des Abzugsbetrags nach § 33 a Abs. 3 EStG anzusetzen ist.

(2) ¹Ein Abzug zwangsläufiger Aufwendungen wegen Pflegebedürftigkeit als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG kommt auch in Betracht, wenn dem Steuerpflichtigen wegen der Pflegebedürftigkeit einer Person Aufwendungen zur Pflege erwachsen, der gegenüber der Steuerpflichtige aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen zum Unterhalt verpflichtet ist, z. B. gegenüber seinen Eltern oder Kindern, und er nicht den Pflege-Pauschbetrag nach § 33 b Abs. 6 EStG in Anspruch nimmt. ²In diesen Fällen sind die wegen der Pflege erwachsenden Aufwendungen nicht nach § 33 a Abs. 1 EStG, sondern nach § 33 EStG zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteile vom 28. 2. 1964 — BStBl III S. 270, vom 24. 4. 1964 — BStBl III S. 363, vom 11. 2. 1965 — BStBl III S. 407 und vom 19. 2. 1965 — BStBl III S. 284). ³Handelt es sich um ein pflegebedürftiges Kind des Steuerpflichtigen, gilt Absatz 1 Satz 4 entsprechend, wenn der Steuerpflichtige den dem Kind zustehenden Pauschbetrag nach § 33 b Abs. 5 Satz 1 EStG auf sich übertragen lassen kann. ⁴Hat der pflegebedürftige Dritte im Hinblick auf eine etwaige Pflegebedürftigkeit dem Steuerpflichtigen Vermögenswerte zugewendet, z. B. ein Hausgrundstück, so kommt ein Abzug der Pflegeaufwendungen nur in Betracht, soweit die Aufwendungen den Wert des hingegebenen Vermögens übersteigen, und wenn diese Aufwendungen weder Werbungskosten oder Betriebsausgaben noch Sonderausgaben sind.

160. Folgender neuer Abschnitt 188 wird eingefügt:

188. Aufwendungen im Krankheits- und Sterbefall

(1) ¹Aufwendungen für Arzneimittel, Stärkungsmittel oder ähnliche Präparate können als außergewöhnliche Belastung nur anerkannt werden, soweit ihre durch Krankheit bedingte Anwendung zwangsläufig (notwendig und angemessen) ist. ²Die Notwendigkeit der Aufwendungen ist in der Regel durch eine ärztliche Verordnung nachzuweisen, es sei denn, es handelt sich um eine länger dauernde Krankheit, deren Vorliegen schon früher glaubhaft gemacht oder nachgewiesen worden ist und die einen laufenden Verbrauch bestimmter Medikamente bedingt (BFH-Urteil vom 5. 12. 1968 — BStBl 1969 II S. 260). ³Einer ärztlichen Verordnung oder Bescheinigung steht die Verordnung oder Bescheinigung eines Heilpraktikers gleich. ⁴Aufwendungen für eine Frisch- und Trockenzellenbehandlung oder die Anwendung einer wissenschaftlich nicht anerkannten Behandlungsmethode, z. B. Chelat-Therapie, sind nur dann eine außergewöhnliche Belastung, wenn die Behandlung zur Heilung oder Linderung einer Krankheit vorgenommen und die Zwangsläufigkeit grundsätzlich auf Grund eines vor Beginn der Behandlung erstellten amtsärztlichen Attestes nachgewiesen wird (wegen der Aufwendungen zur Durchführung einer Frischzellentherapie als außergewöhnliche Belastung vgl. BFH-Urteil vom 17. 7. 1981 — BStBl II S. 711). ⁵Aufwendungen für Mittagshimelfahrten stellen keine außergewöhnliche Belastung dar, auch wenn die Fahrten wegen des Gesundheitszustandes oder einer Behinderung des Steuerpflichtigen angebracht oder erforderlich sind (BFH-Urteil vom 4. 7. 1975 — BStBl II S. 738). ⁶Hingegen können Besuchsfahrten zu dem in einem Krankenhaus für längere Zeit liegenden Ehegatten oder Kind des Steuerpflichtigen ausnahmsweise eine außergewöhnliche Belastung sein, wenn nach dem Urteil des verantwortlichen Krankenhausarztes gerade der Besuch des Steuerpflichtigen zur Linderung oder Heilung einer bestimmten Krankheit entscheidend beitragen kann (vgl. BFH-Urteil vom 2. 3. 1984 — BStBl II S. 484).

(2) ¹Aufwendungen für eine Badekur können nach Anrechnung von Leistungen Dritter unter folgenden Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden: ²Der Steuerpflichtige muß die Kurbedürftigkeit nachweisen, und zwar in der Regel durch Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten amtsärztlichen Zeugnisses, sofern sich nicht schon aus anderen Unterlagen, z. B. bei Pflichtversicherten aus der Bescheinigung der Versicherungsanstalt und bei öffentlich Bediensteten aus der Bestätigung der Behörde offensichtlich ergibt, daß die Notwendigkeit der Kur im Rahmen der Bewilligung von Zuschüssen oder Beihilfen geprüft und anerkannt worden ist (BFH-Urteil vom 14. 2. 1980 — BStBl II S. 295); der Zuschuß einer Krankenversicherung zu Arzt-, Arznei- und Kurmittelkosten stellt keinen Nachweis der Kurbedürftigkeit

dar. ³Der Steuerpflichtige muß sich am Kurort grundsätzlich in ärztliche Behandlung begeben. ⁴Verpflegungsmehraufwendungen anlässlich der Kur können nur in tatsächlicher Höhe nach Abzug der Haushaltsersparnis von $\frac{1}{4}$ der Aufwendungen berücksichtigt werden. ⁵Hat jedoch der Steuerpflichtige die Badekur an Stelle einer nach seinen Einkommensverhältnissen sonst üblichen Erholungsreise gemacht, so können die Kosten der Unterbringung und Verpflegung nur berücksichtigt werden, soweit sie die üblichen Kosten einer Erholungsreise übersteigen (vgl. BFH-Urteil vom 26. 7. 1957 — BStBl III S. 347), es sei denn, die Badekur unterscheidet sich erheblich von einer üblichen Erholungsreise. ⁶Als Kosten der Fahrt zu einem Kurort, in dem ein Steuerpflichtiger eine nach § 33 EStG berücksichtigungsfähige Badekur macht, sind grundsätzlich die Kosten der öffentlichen Verkehrsmittel anzusetzen; die Kosten für die Benutzung eines eigenen Kraftfahrzeugs können nur ausnahmsweise berücksichtigt werden, wenn besondere persönliche Verhältnisse des Steuerpflichtigen die Benutzung erfordern (BFH-Urteil vom 30. 6. 1967 — BStBl III S. 655). ⁷Bei alten oder hilflosen Steuerpflichtigen können als außergewöhnliche Belastung auch Kosten für eine Begleitperson berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 13. 3. 1964 — BStBl III S. 331), wenn der Amtsarzt die Notwendigkeit der Betreuung durch eine Begleitperson bestätigt. ⁸Kosten für Kuren im Ausland sind in der Regel nur bis zur Höhe der Aufwendungen, die in einem dem Heilzweck entsprechenden inländischen Kurort entstehen würden, als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. ⁹Aufwendungen für Vorsorgekuren werden nur anerkannt, wenn aus einer Bescheinigung des Amtsarztes, eines Vertrauensarztes, Knappschaftsarztes oder eines vom staatlichen Gewerbearzt besonders ermächtigten Werksarztes zumindest die Gefahr einer Krankheit zu ersehen ist, die durch die Kur abgewendet werden soll und wenn im übrigen auch die Vorsorgekur unter ärztlicher Aufsicht und Anleitung durchgeführt wird. ¹⁰Aufwendungen für ärztlich verordnete Nachkuren in einem typischen Erholungsort sind im allgemeinen nicht außergewöhnlich. ¹¹Das gilt nach dem BFH-Urteil vom 4. 10. 1968 (BStBl 1969 II S. 179) vor allem dann, wenn die Nachkur nicht unter einer ständigen ärztlichen Aufsicht in einer besonderen Kranken- oder Genesungsanstalt durchgeführt wird. ¹²Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Besuchsfahrten zu seinem eine Heilkur durchführenden Ehegatten sind keine außergewöhnliche Belastung (BFH-Urteil vom 16. 5. 1975 — BStBl II S. 536).

(3) ¹Kosten für eine Klimakur, die dazu dient, eine Krankheit allein durch den Klimawechsel zu beheben, sind grundsätzlich auch dann keine außergewöhnliche Belastung, wenn die Klimakur vom Amtsarzt als erforderlich bezeichnet worden ist (BFH-Urteil vom 10. 3. 1972 — BStBl II S. 534). ²Eine Klimakur kann aber unter besonderen Umständen zwangsläufig sein, selbst wenn ihre Durchführung nicht unter ärztlicher Kontrolle steht (BFH-Urteil vom 19. 7. 1960 — HFR 1962, 76). ³Solche besonderen Umstände, die eine Berücksichtigung der entsprechenden Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung rechtfertigen, können gegeben sein, wenn zur Behebung oder Linderung eines beispielsweise an Neurodermitis (Hautkrankheit mit stark juckendem, nässendem Hautausschlag) oder an Psoriasis (Schuppenflechte) erkrankten Steuerpflichtigen eine Klimakur wegen der Schwere des Leidens medizinisch notwendig ist. ⁴Auf die Höhe des wegen dieses Leidens gegebenenfalls festgestellten Grades der Behinderung kommt es nicht an. ⁵Wegen des Nachweises der Notwendigkeit zur Durchführung einer Klimakur vgl. Absatz 2 Satz 2. ⁶In der vor der Kurmaßnahme erteilten amtsärztlichen Bescheinigung ist auch der medizinisch angezeigte Kurort — besondere Klimalage, z. B. Totes Meer, oder besondere Hochgebirgslage, z. B. Davos — zu bezeichnen. ⁷Weitere Voraussetzung ist, daß der bei einem Jahresurlaub durch Klimawechsel beabsichtigte Erholungszweck gegenüber dem besonderen Ziel der Klimakur, das schwere Leiden zu beheben oder zu lindern, deutlich in den Hintergrund tritt. ⁸Das ist nicht der Fall, wenn die Klimakur nach Art eines Familienurlaubs oder einer sonstigen Ferienreise durchgeführt wird, wie es für Erholungsurlaub allgemein üblich ist.

(4) ¹Beerdigungskosten sind Nachlaßverbindlichkeiten und beim Erben daher dem Grunde nach nur insoweit eine außergewöhnliche Belastung, als sie den Wert des Nachlasses übersteigen. ²Das gilt gleichermaßen in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige als Erbe die Beerdigungskosten für seinen verstorbenen Ehegatten trägt und die Ehegatten im Todesjahr oder im vorangegangenen Kalenderjahr beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren und nicht dauernd getrennt gelebt haben (BFH-Urteile vom 8. 9. 1961 — BStBl 1962 III S. 31 und vom 23. 11. 1967 — BStBl 1968 II S. 259). ³Auch besonders hohe Aufwendungen können nur berücksichtigt werden, soweit sie notwendig und angemessen sind (BFH-Urteil vom 11. 5. 1979 — BStBl II S. 558). ⁴Ausgaben für Trauerkleidung sind in der Regel keine außergewöhnlichen Belastungen (BFH-Urteil vom 12. 8. 1966 — BStBl 1967 III S. 364); das gleiche gilt für Aufwendungen für die Bewirtung von Trauergästen (BFH-Urteil vom 17. 9. 1987 — BStBl 1988 II S. 130).

161. Abschnitt 189 wird wie folgt gefaßt:

189. Aufwendungen für die Wiederbeschaffung von Hausrat oder Kleidung

(1) ¹Aufwendungen für die Anschaffung von Hausrat oder Kleidung sind in der Regel keine außergewöhnliche Belastung (BFH-Urteil vom 21. 8. 1974 — BStBl II S. 745). ²Sie sind jedoch dem Grunde nach eine außergewöhnliche Belastung, wenn Hausrat oder Kleidung durch ein unab-

wendbares Ereignis wie Brand, Diebstahl, Hochwasser, Unwetter, Kriegseinwirkung, Vertreibung, politische Verfolgung, verloren wurden und wiederbeschafft werden müssen.¹ Aufwendungen für die Wiederbeschaffung von Kleidungsstücken, die dem Steuerpflichtigen auf einer Urlaubsreise entwendet wurden, können jedoch regelmäßig nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 3. 9. 1976 — BStBl II S. 712).² Ergänzungsbeschaffungen sind keine Wiederbeschaffungen.³ Bei Anschaffung von Kleidung sind Ergänzungsbeschaffungen zu vermuten, wenn das schädigende Ereignis fünf oder mehr Jahre zurückliegt.⁴ Anschaffungen für Kinder, die erst nach dem schädigenden Ereignis geboren wurden, sind keine Wiederbeschaffungen.⁵ Bei der Anschaffung von Hausrat ist besonders zu prüfen, ob es sich um Wiederbeschaffungen handelt, wenn das schädigende Ereignis längere Zeit zurückliegt (vgl. BFH-Urteil vom 23. 9. 1960 — BStBl III S. 488).

(2) ¹Entschädigungen und Beihilfen, die der Steuerpflichtige für den Verlust von Hausrat oder Kleidung erhält, z. B. von Versicherungsunternehmen oder aus öffentlichen Mitteln, sind von den zwangsläufig erwachsenen Wiederbeschaffungsaufwendungen abzuziehen (BFH-Urteil vom 28. 2. 1964 — BStBl III S. 301). ²Das gilt auch für die in früheren Jahren gezahlten Entschädigungen und Beihilfen, soweit sie noch nicht angerechnet worden sind. ³Jedoch werden Entschädigungen und Beihilfen nach dem Lastenausgleichsgesetz und Beihilfen nach dem Kriegsgefangenenentschädigungsgesetz, die der Steuerpflichtige in Kalenderjahren erhalten hat, in denen er die Freibeträge nach § 52 Abs. 22 EStG in Anspruch genommen hat, nicht angerechnet. ⁴Aufwendungen für die Wiederinstandsetzung von Hausratsgegenständen, die durch ein unabwendbares Ereignis im Sinne des Absatzes 1 Satz 2 beschädigt worden sind, sind ebenso zu behandeln wie Aufwendungen für die Wiederbeschaffung von verlorenem Hausrat. ⁵Zu den Aufwendungen für die Wiederbeschaffung von Hausrat, die den Umständen nach notwendig sind, gehören Aufwendungen für Gegenstände, die nach allgemeiner Anschauung unter Berücksichtigung der Lebensverhältnisse des Steuerpflichtigen zur Einrichtung einer Wohnung und zur Führung des Haushalts üblicherweise erforderlich sind (BFH-Urteil vom 8. 8. 1958 — BStBl III S. 378).

162. Abschnitt 189 a wird aufgehoben.

163. Abschnitt 190 wird wie folgt gefaßt:

190. Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung

Unterhaltsaufwendungen

(1) ¹Abziehbare Aufwendungen im Sinne des § 33 a Abs. 1 Satz 1 EStG sind solche für den typischen Unterhalt, d. h. die üblichen für den laufenden Lebensunterhalt bestimmten Leistungen, sowie Aufwendungen für eine Berufsausbildung. ²Dazu können auch gelegentliche oder einmalige Leistungen gehören. ³Diese dürfen aber regelmäßig nicht als Unterhaltsleistungen für Vormonate und auch nicht zur Deckung des Unterhaltsbedarfs für das Folgejahr berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 13. 2. 1987 — BStBl II S. 341). ⁴Zu den Aufwendungen für den typischen Unterhalt gehören grundsätzlich auch Kosten der Unterbringung in einem Altenheim oder Altenwohnheim (BFH-Urteil vom 29. 9. 1989 — BStBl 1990 II S. 333). ⁵Wegen der Berücksichtigung von Aufwendungen für den typischen Lebensunterhalt von Personen, die in der DDR, Berlin (Ost) oder in bestimmten osteuropäischen Staaten wohnen, wird auf die gleichlautenden Ländererlasse vom 1. 4. 1985 (BStBl I S. 202) und vom 20. 3. 1990 (BStBl I S. 14) hingewiesen. ⁶Den Aufwendungen für den typischen Unterhalt sind auch Versicherungsbeiträge, deren Zahlung der Steuerpflichtige übernommen hat, zuzurechnen (vgl. BFH-Urteil vom 31. 10. 1973 — BStBl 1974 II S. 86). ⁷Eine Kapitalabfindung, mit der eine Unterhaltsverpflichtung abgelöst wird, kann nur im Rahmen des § 33 a Abs. 1 EStG berücksichtigt werden (BFH-Urteile vom 2. 12. 1960 — BStBl 1961 III S. 76 und vom 22. 1. 1971 — BStBl II S. 325).

(2) ¹Für Unterhaltsaufwendungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten kommt ein Abzug nach § 33 a Abs. 1 EStG nicht in Betracht, wenn hierfür der Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG in Anspruch genommen wird (vgl. Abschnitt 86 b). ²Dies gilt auch, soweit die Unterhaltsaufwendungen den als Sonderausgaben abgezogenen Teil übersteigen. ³Unterhaltsaufwendungen für den nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten sind nur dann nach § 33 a Abs. 1 EStG abziehbar, wenn der unterhaltene Ehegatte nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist (BFH-Beschluß vom 28. 11. 1988 — BStBl 1989 II S. 164). ⁴Sind für das Kalenderjahr der Trennung oder Scheidung die Vorschriften über die Ehegattenbesteuerung (§§ 26 bis 26 b, § 32 a Abs. 5 EStG) anzuwenden, dann können Aufwendungen für den Unterhalt des dauernd getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten nicht nach § 33 a Abs. 1 EStG abgezogen werden (vgl. BFH-Urteil vom 31. 5. 1989 — BStBl II S. 658). ⁵Auf Unterhaltsleistungen zwischen den Partnern einer ehelichen Lebensgemeinschaft ist § 33 a Abs. 1 EStG regelmäßig nicht anwendbar (BFH-Urteil vom 27. 10. 1989 — BStBl 1990 II S. 294).

(3) ¹Bei der Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen für ein Kind ist Kindergeld oder eine vergleichbare Leistung im Sinne des § 8 BKGG außer acht zu lassen. ²Das gleiche gilt für Hilfeleistungen, die die unterhaltene Person im Haushalt des Steuerpflichtigen unentgeltlich erbringt. ³Gehört die unterhaltene Person zum Haushalt des Steuerpflichtigen, so kann regelmäßig davon ausgegangen werden, daß ihm dafür Unterhaltsaufwendungen in Höhe des maßgeblichen Höchstbetrags erwachsen.

Zwangsläufigkeit

(4) ¹Zum Begriff der Zwangsläufigkeit dem Grunde nach wird auf Abschnitt 186 Abs. 5 verwiesen. ²Unterhaltsaufwendungen erwachsen danach nicht zwangsläufig, wenn die unterhaltene Person die ihr zur Verfügung stehenden Quellen nicht ausschöpft (BFH-Urteil vom 20. 1. 1978 — BStBl II S. 340). ³So muß sie zunächst ihre Arbeitskraft und ihr eigenes Vermögen, wenn es nicht geringfügig ist, einsetzen und verwerten. ⁴Als geringfügig kann in der Regel ein Vermögen bis zu einem gemeinen Wert (Verkehrswert) von 30 000 DM angesehen werden. ⁵Dabei 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
3. ein kleines Hausgrundstück, insbesondere ein Familienheim, wenn der Unterhaltsempfänger das Hausgrundstück allein oder zusammen mit Angehörigen, denen es nach seinem Tode weiter als Wohnung dienen soll, ganz oder teilweise bewohnt und dessen Veräußerung nach den Umständen des Einzelfalls nicht zumutbar ist.

⁶Zwangsläufig können dem Steuerpflichtigen auch Unterhaltsaufwendungen für eine Schwiegertochter erwachsen; es ist nicht zu prüfen, ob sie von ihren Eltern Unterhalt erhalten könnte (BFH-Urteil vom 7. 3. 1975 — BStBl II S. 629).

(5) ¹Zwangsläufig sind Unterhaltsleistungen nur, soweit der Steuerpflichtige imstande ist, diese Aufwendungen ohne Gefährdung eines angemessenen Unterhalts für sich und gegebenenfalls für seinen Ehegatten und seine Kinder zu erbringen (BFH-Urteil vom 17. 1. 1984 — BStBl II S. 522 zur sogenannten Oplergrenze). ²Wegen der Berechnung der Oplergrenze wird auf Tz 2.5.2 des BMF-Schreibens vom ■. ■. 1990 (BStBl I S. ■■■) und der entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder hingewiesen, die auch in den Fällen zu beachten sind, in denen die unterhaltene Person nicht im Ausland lebt.

Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person

(6) ¹Hierfür gilt folgendes:

1. ¹Als „Einkünfte“ sind die Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG zu verstehen (BFH-Urteile vom 22. 7. 1988 — BStBl II S. 830 und S. 939). ²Sie 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 Sozialversicherungsbeiträge und Leistungen im Sinne des Vermögensbildungsgesetzes.
2. ¹„Bezüge“ sind alle Einnahmen in Geld oder Geldeswert, die nicht im Rahmen der einkommensteuerrechtlichen Einkunftsermittlung erfaßt werden, also nichtsteuerbare sowie durch besondere Vorschriften, z. B. § 3 EStG, für steuerfrei erklärte Einnahmen, sowie nach den §§ 40, 40 a EStG pauschal versteuerten Arbeitslohn. ²Anrechenbar sind nur solche Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind. ³Nicht anzurechnen sind deshalb Bezüge, die der unterhaltenen Person zweckgebunden wegen eines nach Art und Höhe über das Übliche hinausgehenden besonderen und außergewöhnlichen Bedarfs zufließen (BFH-Urteile vom 22. 7. 1988 — BStBl II S. 830 und S. 939). ⁴Zu den anrechenbaren Bezügen gehören insbesondere
 - a) bei Leibrenten im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a EStG der Rententeil, der über den nicht um die Werbungskosten gekürzten Ertragsanteil hinausgeht (BFH-Urteil vom 17. 10. 1980 — BStBl 1981 II S. 158),
 - b) die nach § 13 VermBG gezahlte Arbeitnehmer-Sparzulage,
 - c) die nach § 28 Abs. 1 BerlinFG gezahlte Zulage für Arbeitnehmer in Berlin (West),
 - d) Unterhaltsbeträge des Sozialamts, soweit dieses von einer Rückforderung bei gesetzlich unterhaltsverpflichteten Steuerpflichtigen abgesehen hat (BFH-Urteil vom 2. 8. 1974 — BStBl 1975 II S. 139),

e) der Wehrsold, die Sachbezüge, das Weihnachtsgeld und das Entlassungsgeld von Wehrpflichtigen (BFH-Urteil vom 31. 7. 1981 — BStBl II S. 805).

³Nicht zu den anrechenbaren Bezügen gehören insbesondere

- a) die nach § 3 Nrn. 12, 13 und 26 EStG steuerfreien Einnahmen,
- b) die durch Abzug des Versorgungs-Freibetrags (§ 19 Abs. 2 EStG) und des Sparer-Freibetrags (§ 20 Abs. 4 EStG) steuerfrei bleibenden Einnahmen (vgl. BFH-Urteil vom 5. 8. 1977 — BStBl II S. 832),
- c) die im Rahmen der Sozialhilfe geleisteten Beträge für Krankenhilfe (§ 37 Bundessozialhilfegesetz — BSHG), häusliche Pflege (§ 69 Abs. 2 BSHG) und Mehrbedarf einschließlich Mehrbedarfszuschlag (§ 23 Abs. 1 Nr. 1 BSHG) sowie die Sozialhilfeleistungen im Rahmen der Altenhilfe nach § 75 Abs. 2 Nr. 3 BSHG, z. B. sogenannte Telefonhilfe (BFH-Urteile vom 22. 7. 1988 — BStBl II S. 830 und S. 939) und die Eingliederungshilfe (§ 40 Abs. 1 BSHG).

⁴Bei der Feststellung der anzurechnenden Bezüge sind aus Vereinfachungsgründen insgesamt 360 DM im Kalenderjahr abzuziehen, wenn nicht höhere Aufwendungen, die in Zusammenhang mit dem Zufluß der entsprechenden Einnahmen stehen, nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden. ⁷Ein solcher Zusammenhang ist z. B. bei Kosten eines Rechtsstreits zur Erlangung der Bezüge und bei Kontoführungskosten gegeben, nicht jedoch bei Fahrkosten, die Wehrdienstleistenden durch Fahrten mit dem eigenen Pkw zwischen Stationierungs- und Wohnort entstehen. ⁸Bezüge im Ausland, die — wenn sie im Inland anfielen — Einkünfte wären, sind wie inländische Einkünfte zu ermitteln.

²Zu den anrechenbaren Einkünften und Bezügen der unterhaltenen Person gehören auch Leistungen des Steuerpflichtigen, die neben den Unterhaltsleistungen aus anderen Rechtsgründen erbracht werden (BFH-Urteil vom 17. 10. 1980 — BStBl 1981 II S. 158).

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger unterhält im Kalenderjahr seinen Vater. Dieser erhält Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2 EStG von jährlich 4 800 DM und eine Leibrente von jährlich 6 000 DM, deren steuerlich zu erfassender Ertragsanteil 24 v.H. beträgt. Außerdem bezieht er im Kalenderjahr ein steuerfreies Wohngeld von 1 400 DM.

Ungekürzter Höchstbetrag		5 400 DM
Einkünfte des Vaters:		
Versorgungsbezüge	4 800 DM	
Versorgungs-Freibetrag (40 v.H. von 4 800 DM =)	1 920 DM	
Arbeitnehmer-Pauschbetrag)	<u>2 000 DM</u>	— 3 920 DM
Einkünfte im Sinne des § 19 EStG	880 DM	880 DM
Leibrente	6 000 DM	
hiervon Ertragsanteil 24 v.H.	1 440 DM	
Werbungskosten-Pauschbetrag	<u>— 200 DM</u>	
Einkünfte im Sinne des § 22 EStG	1 240 DM	<u>+ 1 240 DM</u>
Summe der Einkünfte		2 120 DM
Bezüge des Vaters:		
Steuerlich nicht erfaßter Teil der Rente	4 560 DM	
Steuerfreies Wohngeld	<u>+ 1 400 DM</u>	
	5 960 DM	
Unkosten-Pauschbetrag	<u>— 360 DM</u>	
Bezüge	5 600 DM	<u>5 600 DM</u>
Summe der Einkünfte und Bezüge des Vaters		7 720 DM
anrechnungsfreier Betrag		<u>— 4 500 DM</u>
anzurechnende Einkünfte und Bezüge		3 220 DM
gekürzter Höchstbetrag		<u>— 3 220 DM</u> 2 180 DM

Unterhalt für oder durch mehrere Personen

(7) ¹Unterhält der Steuerpflichtige mehrere Personen, die einen gemeinsamen Haushalt führen, so ist der nach § 33 a Abs. 1 EStG abziehbare Betrag grundsätzlich für jede unterhaltene Person getrennt zu ermitteln. ²Handelt es sich hierbei jedoch um in Haushaltsgemeinschaft lebende Ehegatten, so sind die Einkünfte und Bezüge zunächst für jeden Ehegatten gesondert festzustellen und sodann zusammenzurechnen. ³Die zusammengerechneten Einkünfte und Bezüge sind um 9 000 DM (zweimal 4 500 DM) zu kürzen. ⁴Der verbleibende Betrag ist von der Summe der beiden Höchstbeträge abzuziehen. ⁵Zum Abzug von Unterhaltsaufwendungen durch mehrere Personen wird auf § 33 a Abs. 1 Satz 5 EStG hingewiesen.

Unterhalt für Personen im Ausland

(8) Zur steuerlichen Behandlung von Unterhaltsaufwendungen für Personen im Ausland, insbesondere zur Höhe der nach § 33 a Abs. 1 Satz 4 EStG notwendigen und angemessenen Aufwendungen, zur Anwendung des § 33 a Abs. 4 EStG und zu den Anforderungen an den Nachweis und die Glaubhaftmachung wird auf das BMF-Schreiben vom 5. 6. 1989 (BStBl I S. 181) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder hingewiesen.

Bedeutung des Anspruchs auf Kinderfreibetrag

(9) ¹Hat der Steuerpflichtige oder ein anderer für die unterhaltene Person Anspruch auf einen Kinderfreibetrag, so ist die Anwendung des § 33 a Abs. 1 EStG auch dann ausgeschlossen, wenn sich der Kinderfreibetrag nicht auswirkt oder der Anspruch darauf nicht geltend gemacht wird. ²Unterhaltsaufwendungen für ein Kind, das eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen kann (§ 32 Abs. 4 Nr. 2 EStG), werden auf Antrag der Eltern aus Billigkeitsgründen nach § 33 a Abs. 1 EStG abgezogen. ³Die Steuerermäßigung tritt an die Stelle des Kinderfreibetrags und der davon abhängigen weiteren Steuerermäßigungen (z. B. Haushaltsfreibetrag) sowie kindbezogener Vergünstigungen nach anderen Gesetzen (z. B. Kinderzuschlag zur Berlinzulage nach § 28 Abs. 4 BerlinFG).

Abgrenzung zu § 33 EStG

(10) ¹Erwachsen dem Steuerpflichtigen außer Aufwendungen für den typischen Unterhalt und eine Berufsausbildung Aufwendungen für einen besonderen Unterhaltsbedarf der unterhaltenen Person, z. B. Krankheitskosten, so kommt dafür eine Steuerermäßigung nach § 33 EStG in Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 22. 7. 1988 — BStBl II S. 830). ²Zur Berücksichtigung von Aufwendungen wegen Pflegebedürftigkeit wird auf Abschnitt 187, von Aufwendungen im Krankheits- oder Sterbefall auf Abschnitt 188 und von Aufwendungen für die Wiederbeschaffung von Hausrat oder Kleidung auf Abschnitt 189 hingewiesen.

164. Abschnitt 190 a wird aufgehoben.

165. Abschnitt 191 wird wie folgt gefaßt

191. Ausbildungsbeträge

Allgemeines

(1) ¹Ausbildungsbeträge (§ 33 a Abs. 2 EStG) kommen für folgende Kinder im Sinne des § 32 Abs. 1 EStG in Betracht:

1. Kinder, für die der Steuerpflichtige einen Kinderfreibetrag erhält (§ 32 Abs. 2 bis 6 EStG);
2. Kinder, die während des ganzen Kalenderjahrs nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren, wenn sie zu Beginn des Kalenderjahrs
 - a) das 27. Lebensjahr noch nicht vollendet haben oder
 - b) das 27. Lebensjahr vollendet haben und die Voraussetzungen des § 32 Abs. 5 EStG erfüllen. Die Behinderung ist grundsätzlich durch Unterlagen nachzuweisen, die dem Ausweis nach § 4 Abs. 5 SchwbG entsprechen (vgl. Abschnitt 194 Abs. 5); ob ein Kind wegen seiner Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, ist nach den Gesamtumständen des Einzelfalls zu beurteilen. Es genügt, wenn nachgewiesen wird, daß für das Kind wegen der Behinderung Kindergeld (Familienleistungen) gezahlt wird;
3. Kinder, die zu Beginn des Kalenderjahrs das 27. Lebensjahr vollendet und die den gesetzlichen Grundwehr- oder Zivildienst — auch im Ausland — geleistet haben, für die Zeit bis einschließlich des Monats, in dem sie das 29. Lebensjahr vollenden. Nicht dazu gehören Kinder, die an Stelle des gesetzlichen Grundwehrdienstes oder Zivildienstes freiwillig Wehr- oder Polizeivollzugsdienst geleistet oder eine von den gesetzlichen Diensten befreiende Tätigkeit als Entwicklungshelfer ausgeübt haben (Abschnitt 180 b Abs. 2 und 3).

²Für die in den Nummern 2 und 3 genannten Kinder kann ein Ausbildungsfreibetrag neben einer Steuerermäßigung nach § 33 a Abs. 1 EStG in Anspruch genommen werden.

(2) ¹Für die Inanspruchnahme eines Ausbildungsfreibetrags ist Voraussetzung, daß dem Steuerpflichtigen Aufwendungen für die Berufsausbildung des Kindes entstehen. ²Auf ihre Höhe kommt es nicht an. ³Unterhaltsaufwendungen für ein in Berufsausbildung befindliches Kind sind auch als Aufwendungen für seine Berufsausbildung anzusehen. ⁴Wegen des Begriffs der Berufsausbildung wird auf Abschnitt 180 hingewiesen. ⁵Ein Ausbildungsfreibetrag kommt nur für Zeiten in Betracht, in denen das Kind sich tatsächlich in Berufsausbildung befindet. ⁶Mitzurechnen sind Übergangszeiten zwischen zwei Ausbildungsabschnitten von nicht mehr als vier Monaten sowie Zeiten, in denen die Berufsausbildung vorübergehend nicht möglich ist, z. B. wegen Erkrankung des Kindes, solange das Ausbildungsverhältnis dadurch nicht unterbrochen wird. ⁷Ist das Kind nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, so sind der maßgebende Ausbildungsfreibetrag und der anrechnungsfreie Betrag gegebenenfalls entsprechend der für die Kürzung der Beträge nach § 33 a Abs. 1 EStG maßgebenden Ländergruppeneinteilung zu ermäßigen.

Auswärtige Unterbringung

(3) ¹Eine auswärtige Unterbringung im Sinne des § 33 a Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 Satz 2 EStG liegt vor, wenn ein Kind außerhalb des Haushalts der Eltern wohnt. ²Dies 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. ³Seine 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. ⁴Eine auswärtige Unterbringung ist aber z. B. nicht gegeben, wenn ein minderjähriges Kind wochentags bei der in der Nähe wohnenden Großmutter untergebracht ist (BFH-Urteil vom 6. 11. 1987 — BStBl 1988 II S. 138). ⁵Voraussetzung ist, daß die auswärtige Unterbringung auf eine gewisse Dauer angelegt ist. ⁶Dies ist z. B. bei einer Klassenfahrt oder einem dreiwöchigen Sprachkursus nicht der Fall (BFH-Urteile vom 5. 11. 1982 — BStBl 1983 II S. 109, vom 25. 3. 1983 — BStBl II S. 457 und vom 29. 9. 1989 — BStBl 1990 II S. 62). ⁷Auf die Gründe für die auswärtige Unterbringung kommt es nicht an. ⁸Eine auswärtige Unterbringung liegt deshalb auch vor, wenn ein verheiratetes Kind mit seinem Ehegatten eine eigene Wohnung bezogen hat (vgl. BFH-Urteil vom 8. 2. 1974 — BStBl II S. 299). ⁹Kommt ein Ausbildungsfreibetrag für ein Elternpaar mit getrennten Haushalten oder für mehrere Elternpaare eines Kindes in Betracht (Absätze 6 und 7), so ist eine auswärtige Unterbringung nur anzuerkennen, wenn das Kind aus den Haushalten aller Elternteile ausgegliedert ist (BFH-Urteile vom 24. 4. 1986 — BStBl II S. 836 und vom 5. 2. 1988 — BStBl II S. 579).

Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge des Kindes sowie von bestimmten Zuschüssen

(4) ¹Für die Ermittlung der in § 33 a Abs. 2 Satz 4 EStG bezeichneten eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes gilt Abschnitt 190 Abs. 6 entsprechend. ²Bei der Anrechnung sind auch solche Bezüge zu berücksichtigen, die zwar schon für das betreffende Kalenderjahr bewilligt worden sind, aber erst später gezahlt werden (vgl. BFH-Urteil vom 21. 8. 1974 — BStBl 1975 II S. 14). ³Unterhaltsleistungen der Eltern sind keine anrechenbaren Bezüge des Kindes. ⁴Dagegen gehören Unterhaltsleistungen des Ehegatten des Kindes zu seinen anrechenbaren Bezügen (BFH-Urteil vom 7. 3. 1986 — BStBl II S. 554); die Höhe der Unterhaltsleistungen ist gegebenenfalls zu schätzen. ⁵Unerfüllte Unterhaltsansprüche des Kindes gegen seinen Ehegatten sind nicht zu berücksichtigen. ⁶Zu den ohne anrechnungsfreien Betrag anzurechnenden Zuschüssen gehören z. B. die als Zuschuß gewährten Leistungen nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz, nach dem Arbeitsförderungsgesetz gewährte Berufsausbildungsbeihilfen und Ausbildungsgelder sowie Stipendien aus öffentlichen Mitteln.

(5) ¹Eigene Einkünfte und Bezüge eines Kindes, für das ein Ausbildungsfreibetrag neben der Steuerermäßigung nach § 33 a Abs. 1 EStG in Betracht kommt (vgl. Absatz 1 Nr. 2 und 3), sind zunächst bei Anwendung dieser Vorschrift zu berücksichtigen; ein etwa verbleibender Betrag der eigenen Einkünfte und Bezüge mindert den Ausbildungsfreibetrag. ²Als Ausbildungshilfe aus öffentlichen Mitteln oder von Förderungseinrichtungen, die hierfür öffentliche Mittel erhalten, bezogene Zuschüsse mindern jedoch zunächst den Ausbildungsfreibetrag; ein etwa verbleibender Betrag ist nach § 33 a Abs. 1 EStG anzurechnen.

Beispiele:

- A. Ein Steuerpflichtiger unterhält im Kalenderjahr sein über 18 Jahre altes Kind, das sich während des ganzen Kalenderjahrs in Berufsausbildung befindet und bei dem anderen Elternteil in einem Land der Ländergruppe 1 lebt. Die Unterhaltsleistungen für das Kind betragen 12 000 DM. Das Kind hat im Heimatland Arbeitslohn in Höhe von umgerechnet 10 400 DM.

1. Steuerermäßigung wegen Unterhaltsaufwendungen (§ 33 a Abs. 1 EStG)			
Höchstbetrag			3 024 DM
Arbeitslohn des Kindes	10 400 DM		
Abzug in Höhe des Arbeitnehmer-Pauschbetrags	— 2 000 DM		
eigene Bezüge	8 400 DM		
anrechnungsfreier Betrag	— 4 500 DM		
anzurechnende Bezüge	3 900 DM		
davon hier anzurechnen	— 3 024 DM	— 3 024 DM	
bei 2. anzurechnen	876 DM		
Steuerermäßigung			0 DM
2. Ausbildungsfreibetrag (§ 33 a Abs. 2 EStG)			
Ausbildungsfreibetrag			2 400 DM
eigene Bezüge, die bei 1. nicht angerechnet worden sind		— 876 DM	
abzuziehender Ausbildungsfreibetrag			1 524 DM
B. Sachverhalt wie bei Beispiel A. Das Kind hat jedoch keinen Arbeitslohn, sondern erhält für das ganze Kalenderjahr als Ausbildungshilfe einen Zuschuß aus öffentlichen Mitteln von 3 600 DM.			
1. Ausbildungsfreibetrag (§ 33 a Abs. 2 EStG)			
Ausbildungsfreibetrag			2 400 DM
Ausbildungszuschuß	3 600 DM		
Unkosten-Pauschbetrag	— 360 DM		
eigene Bezüge	3 240 DM		
davon hier anzurechnen	— 2 400 DM	— 2 400 DM	
bei 2. anzurechnen	840 DM		
abzuziehender Ausbildungsfreibetrag			0 DM
2. Steuerermäßigung wegen Unterhaltsaufwendungen (§ 33 a Abs. 1 EStG)			
Höchstbetrag			3 024 DM
eigene Bezüge des Kindes, die bei 1. nicht angerechnet worden sind	840 DM		
anrechnungsfreier Betrag	— 4 500 DM		
anzurechnender Betrag	0 DM	— 0 DM	
abzuziehender Betrag			3 024 DM

Aufteilung der Ausbildungsfreibeträge

(6) ¹Eine Aufteilung eines Ausbildungsfreibetrags kommt in Betracht, wenn mehrere Steuerpflichtige sämtliche Voraussetzungen für seine Inanspruchnahme erfüllen. ²So können dauernd getrennt lebende oder geschiedene Ehegatten oder Eltern eines nichtehelichen Kindes jeweils nur die Hälfte des Ausbildungsfreibetrags erhalten. ³Eine andere Aufteilung ist nicht zulässig. ⁴Wird jedoch ein Kinderfreibetrag auf den anderen Elternteil übertragen (§ 32 Abs. 6 letzter Satz EStG), so kann dieser auch den Ausbildungsfreibetrag in vollem Umfang in Anspruch nehmen. ⁵Auch wenn der Kinderfreibetrag nicht übertragen wird, kann auf gemeinsamen Antrag der Eltern bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer der einem Elternteil zustehende Ausbildungsfreibetrag auf den anderen Elternteil übertragen werden (§ 33 a Abs. 2 Satz 11 EStG).

(7) ¹Ist ein angenommenes Kind oder ein Pflegekind zugleich bei seinen Eltern zu berücksichtigen (vgl. Abschnitte 176 und 177), so erhält ein Elternpaar zusammen nur die Hälfte des Abzugsbetrags (§ 33 a Abs. 2 Satz 9 EStG). ²Wenn in diesen Fällen das Kind lediglich bei einem Elternteil zu berücksichtigen ist, z. B. bei einem verwitweten Elternteil, so erhält dieser allein die Hälfte des Abzugsbetrags. ³Dauernd getrennt lebende oder geschiedene Ehegatten sowie die Elternteile eines nichtehelichen Kindes erhalten den Abzugsbetrag nach § 33 a Abs. 2 Satz 10 EStG, wenn das Kind bei beiden Elternteilen zu berücksichtigen ist, je zu einem Viertel. ⁴Eine andere Aufteilung ist nicht zulässig. ⁵Auf gemeinsamen Antrag eines Elternpaares kann bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer das einem Elternteil zustehende Viertel des Abzugsbetrags auf den anderen Elternteil übertragen werden (§ 33 a Abs. 2 Satz 11 EStG). ⁶Für ein angenom-

menes Kind oder ein Pflegekind kommt ein voller Abzugsbetrag nur in Betracht, wenn geklärt ist, daß die Eltern des Kindes einen anteiligen Abzugsbetrag nicht erhalten, z. B. weil das Kind bei ihnen nicht zu berücksichtigen ist.

166. Abschnitt 192 wird wie folgt gefaßt:

**192. Aufwendungen für eine Hilfe im Haushalt oder für vergleichbare Dienstleistungen
(§ 33 a Abs. 3 EStG)**

(1) ¹Eine Hilfe im Haushalt kann auch eine Person sein, die in der Hauswirtschaft ausgebildet wird. ²Sie kann auch nur stundenweise im Haushalt beschäftigt und braucht nicht im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses tätig zu sein. ³Als Aufwendungen durch die Beschäftigung einer Hilfe im Haushalt gelten auch Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen durch die Beauftragung eines selbständigen Unternehmers mit häuslichen Arbeiten erwachsen, wie sie eine Hilfe im Haushalt verrichtet (BFH-Urteil vom 19. 1. 1979 — BStBl II S. 326); eine Wäscherei, bei der der Steuerpflichtige seine Wäsche reinigen läßt, ist jedoch nicht im häuslichen Bereich wie eine Hilfe im Haushalt tätig (BFH-Urteil vom 30. 3. 1982 — BStBl II S. 399). ⁴Bei Vorliegen eines ernsthaften Arbeits- oder Dienstverhältnisses wie unter Fremden kann auch die Beschäftigung einer nahe-stehenden Person, z. B. Mutter oder Tochter, als Hilfe im Haushalt anerkannt werden, sofern sie nicht zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehört (BFH-Urteil vom 6. 10. 1961 — BStBl III S. 549).

(2) ¹Kinder oder andere unterhaltene Personen im Sinne des § 33 a 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. ²Eine schwere Behinderung im Sinne des § 33 a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG liegt vor, wenn der Grad der Behinderung mindestens 45 beträgt; der Nachweis des Grades der Behinderung ist in der gleichen Weise zu führen wie für die Inanspruchnahme des Behinderten-Pauschbetrags (vgl. § 65 EStDV und Abschnitt 194 Abs. 5 und 6). ³Wird wegen Krankheit, Hilflosigkeit oder schwerer Behinderung einer zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörenden Person, die weder Ehegatte noch Kind ist, eine Hilfe im Haushalt beschäftigt, so sind die Aufwendungen, höchstens jedoch 1 200 DM oder 1 800 DM im Kalenderjahr, neben dem nach § 33 a Abs. 1 EStG abziehbaren Betrag für den Unterhalt dieser Person zu berücksichtigen.

(3) Heime im Sinne des § 33 a Abs. 3 Satz 2 EStG sind Altenheime, Altenwohnheime, Pflegeheime und gleichartige Einrichtungen (§ 1 Heimgesetz vom 7. 8. 1974, BGBl. I S. 1873).

167. Abschnitt 192 a wird wie folgt neu gefaßt:

192 a. Zeitanteilige Ermäßigung nach § 33 a Abs. 4 EStG

(1) ¹Die Höchstbeträge für den Abzug von Unterhaltsaufwendungen (§ 33 a Abs. 1 EStG), die Ausbildungsfreibeträge (§ 33 a Abs. 2 EStG), der Abzugsbetrag wegen zwangsläufiger Aufwendungen für die Beschäftigung einer Hilfe im Haushalt und für die Unterbringung in einem Heim oder zur dauernden Pflege (§ 33 a Abs. 3 EStG) sowie die anrechnungsfreien Beträge nach § 33 a Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 Satz 4 EStG ermäßigen sich für jeden vollen Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen für die Anwendung der betreffenden Vorschrift nicht vorgelegen haben, um je ein Zwölftel (§ 33 a Abs. 4 Satz 1 EStG). ²Kommen für ein Kalenderjahr Höchstbeträge oder Ausbildungsfreibeträge von unterschiedlicher Höhe in Betracht, so ist für den Monat, in dem die geänderten Voraussetzungen eintreten, der höhere zeitanteilige Höchstbetrag oder Ausbildungsfreibetrag anzusetzen. ³Eigene Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person oder des in Berufsausbildung befindlichen Kindes sind nur anzurechnen, soweit sie auf den Unterhalts- oder Ausbildungszeitraum entfallen (§ 33 a Abs. 4 Satz 2 EStG). ⁴Der Jahresbetrag der eigenen Einkünfte und Bezüge ist für die Anwendung dieser Vorschrift wie folgt auf die Zeiten innerhalb und außerhalb des Unterhalts- oder Ausbildungszeitraums aufzuteilen:

1. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sonstige Einkünfte sowie Bezüge nach dem Verhältnis der in den jeweiligen Zeiträumen zugeflossenen Einnahmen; die Grundsätze des § 11 Abs. 1 EStG gelten entsprechend;
2. andere Einkünfte auf jeden Monat des Kalenderjahrs mit einem Zwölftel.

⁵Der 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 nichtselbständiger Arbeit im Unterhalts- oder Ausbildungszeitraum höhere Werbungskosten angefallen sind als bei verhältnismäßiger Aufteilung darauf entfallen würden.

Beispiele:

- A. Der Steuerpflichtige unterhält seine alleinstehende im Inland lebende Mutter vom 15. April bis 15. September (Unterhaltszeitraum) mit insgesamt 3 600 DM. Die Mutter bezieht ganzjährig eine monatliche Rente von 400 DM (Ertragsanteil 25 v.H.). Außerdem fließen ihr im Dezember Einnahmen aus Kapitalvermögen in Höhe von 1 800 DM zu.

Höchstbetrag für das Kalenderjahr (§ 33 a Abs. 1 EStG)	5 400 DM
anteiliger Höchstbetrag für April bis September ($\frac{6}{12}$ von 5 400 DM =)	2 700 DM

Eigene Einkünfte der Mutter im Unterhaltszeitraum:

Einkünfte aus Leibrenten

steuerpflichtiger Ertragsanteil 25 v.H. von 4 800 DM =	1 200 DM
Werbungskosten-Pauschbetrag (§ 9 a Nr. 3 EStG)	— 200 DM
auf den Unterhaltszeitraum entfallen	$\frac{600 \times 1 000}{1 200} = 500$ DM

Einkünfte aus Kapitalvermögen

Einnahmen	1 800 DM
Werbungskosten-Pauschbetrag (§ 9 a Nr. 2 EStG)	— 100 DM
	1 700 DM
Sparer-Freibetrag (§ 20 Abs. 4 EStG) — 600 DM	
	1 100 DM
auf den Unterhaltszeitraum entfallen $\frac{6}{12} =$	550 DM
Summe der Einkünfte im Unterhaltszeitraum	1 050 DM

Eigene Bezüge der Mutter im Unterhaltszeitraum:

steuerlich nicht erfaßter Teil der Rente	3 600 DM
Unkosten-Pauschbetrag	— 360 DM
	3 240 DM
auf den Unterhaltszeitraum entfallen	$\frac{1 800 \times 3 240}{3 600} = 1 620$ DM

Summe der eigenen Einkünfte und Bezüge im Unterhaltszeitraum	2 670 DM
abzüglich anteiliger anrechnungsfreier Betrag ($\frac{6}{12}$ von 4 500 DM =)	— 2 250 DM
anzurechnende Einkünfte und Bezüge	420 DM
abziehender Betrag	— 420 DM
	2 280 DM

- B. Ein Steuerpflichtiger unterhält sein Kind, das im Februar das 29. Lebensjahr vollendet, bis zum Abschluß der Berufsausbildung im November mit 11 000 DM. Das Kind ist auswärtig untergebracht und bezieht für die Zeit von Januar bis November als Ausbildungshilfe einen Zuschuß aus privaten Mitteln von 1 100 DM. Es hat den gesetzlichen Grundwehrdienst geleistet.

1. Steuerermäßigung nach § 33 a Abs. 1 EStG:

Höchstbeträge für das Kalenderjahr 3 024 DM und 5 400 DM	
anteiliger Höchstbetrag	
für Januar und Februar ($\frac{2}{12}$ von 3 024 DM =)	504 DM
für März bis November ($\frac{9}{12}$ von 5 400 DM =)	4 050 DM
	4 554 DM

anzurechnende Bezüge des Kindes

als Bezug anzurechnender Ausbildungszuschuß

für Januar bis November	1 100 DM	
Unkosten-Pauschbetrag	— 360 DM	
	<u>740 DM</u>	
anteiliger anrechnungsfreier Betrag ($\frac{11}{12}$ von 4 500 DM =)	— 4 125 DM	<u>0 DM</u>
abziehender Betrag		4 554 DM

2. Ausbildungsfreibetrag:

Ausbildungsfreibetrag für das Kalenderjahr 4 200 DM

anteiliger Ausbildungsfreibetrag für Januar und Februar ($\frac{2}{12}$ von 4 200 DM =)	700 DM
abziehender Ausbildungsfreibetrag	700 DM

- C. Ein über 18 Jahre altes Kind des Steuerpflichtigen, für das er einen Kinderfreibetrag erhält, befindet sich bis zum 15. 9. in Berufsausbildung und ist auswärtig untergebracht. Dem Kind fließt im Kalenderjahr Arbeitslohn von 9 000 DM zu, davon 3 500 DM in den Ausbildungsmonaten. Die anfallenden Werbungskosten übersteigen nicht den Arbeitnehmer-Pauschbetrag. Außerdem bezieht das Kind für den Ausbildungszeitraum als Ausbildungshilfe einen Zuschuß aus öffentlichen Mitteln von 900 DM.

Ausbildungsfreibetrag für das Kalenderjahr 4 200 DM

anteiliger Ausbildungsfreibetrag für Januar bis September ($\frac{9}{12}$ von 4 200 DM =)	3 150 DM
Arbeitslohn des Kindes im Kalenderjahr	9 000 DM
abzüglich Arbeitnehmer-Pauschbetrag	— 2 000 DM
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Kalenderjahr	7 000 DM
davon entfallen auf den Ausbildungszeitraum	
$\frac{3 500}{9 000} \times 7 000 \text{ DM} =$ (abgerundet)	2 722 DM
abzüglich anrechnungsfreier Betrag ($\frac{9}{12}$ von 3 600 DM =)	— 2 700 DM
anzurechnende Einkünfte	22 DM
Ausbildungszuschuß des Kindes für Januar bis September	900 DM
Unkosten-Pauschbetrag	— 360 DM
anzurechnende Bezüge	540 DM
anzurechnende Einkünfte und Bezüge	562 DM
abziehender Ausbildungsfreibetrag	— 2 588 DM

(2) ¹Als Ausbildungshilfe bezogene Zuschüsse jeglicher Art, z. B. Stipendien für ein Auslandsstudium aus öffentlichen oder aus privaten Mitteln, mindern die zeitanteiligen Höchstbeträge und Freibeträge nur der Kalendermonate, für die die Zuschüsse bestimmt sind (§ 33 a Abs. 4 Satz 3 EStG). ²Liegen bei der unterhaltenen Person oder dem in Berufsausbildung befindlichen Kind sowohl eigene Einkünfte und Bezüge als auch Zuschüsse vor, die als Ausbildungshilfe nur für einen Teil des Unterhalts- oder Ausbildungszeitraums bestimmt sind, dann sind zunächst die eigenen Einkünfte und Bezüge anzurechnen und sodann die Zuschüsse zeitanteilig entsprechend ihrer Zweckbestimmung.

Beispiel:

Ein über 18 Jahre altes Kind des Steuerpflichtigen befindet sich während des ganzen Kalenderjahrs in Berufsausbildung und ist auswärtig untergebracht. Ihm fließt in den Monaten Januar bis Juli Arbeitslohn von 6 800 DM zu, die Werbungskosten übersteigen nicht den Arbeitnehmer-Pauschbetrag. Für die Monate Juli bis Dezember bezieht es ein Auslandsstipendium aus öffentlichen Mitteln von 6 000 DM.

Ausbildungsfreibetrag für das Kalenderjahr	4 200 DM		
Arbeitslohn	6 800 DM		
Arbeitnehmer-Pauschbetrag	— 2 000 DM		
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit anrechnungsfreier Betrag	4 800 DM		
	— 3 600 DM		
anzurechnende Einkünfte	1 200 DM	—	1 200 DM
verminderter Ausbildungsfreibetrag			3 000 DM
anteiliger verminderter Ausbildungsfreibetrag für			
Januar bis Juni			1 500 DM
Juli bis Dezember	1 500 DM		
Ausbildungszuschuß (Auslandsstipendium)	6 000 DM		
Unkosten-Pauschbetrag	— 360 DM		
anzurechnende Bezüge	5 640 DM	—	5 640 DM
abziehender Ausbildungsfreibetrag			1 500 DM

168. Abschnitt 193 wird wie folgt gefaßt:

193. Freibeträge für besondere Fälle

Abschnitt 151 LStR gilt entsprechend.

169. Abschnitt 194 wird wie folgt gefaßt:

194. Pauschbeträge für Behinderte, Hinterbliebene und Pflegepersonen

Art und Grad der Behinderung

(1) ¹Behinderte im Sinne des § 33 b EStG sind Personen, bei denen eine Behinderung im Sinne des § 3 des Schwerbehindertengesetzes vorliegt. ²Zu den Behinderten gehören also nicht nur die durch äußere Einflüsse wie Kriegsverletzung oder Unfall Betroffenen, sondern auch solche Personen, bei denen auf Grund innerer oder psychischer Leiden eine Behinderung oder eine Pflegebedürftigkeit vorliegt (BFH-Urteil vom 30. 11. 1966 — BStBl 1967 III S. 457). ³Der Begriff „äußerlich erkennbare dauernde Einbuße der körperlichen Beweglichkeit“ in den Fällen des § 33 b Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b EStG ist nicht eng auszulegen (BFH-Urteil vom 22. 11. 1957 — BStBl 1958 III S. 42). ⁴Eine solche Einbuße der körperlichen Beweglichkeit kommt nicht nur bei Schäden am Stütz- und Bewegungsapparat in Betracht; sie kann in besonderen Fällen auch bei inneren Krankheiten vorliegen, die bei gewöhnlicher Belastung zu einer äußerlich erkennbaren Einbuße der körperlichen Beweglichkeit, z. B. durch Atemnot, führen, oder bei Schäden an den Sinnesorganen, z. B. Erblindung eines Auges. ⁵Eine typische Berufskrankheit ist unter den gleichen Voraussetzungen anzunehmen, unter denen bei Versicherten auf eine Berufskrankheit nach § 551 Abs. 1 der Reichsversicherungsordnung in Verbindung mit der geltenden Berufskrankheitenverordnung zu schließen ist (vgl. BFH-Urteile vom 14. 1. 1954 — BStBl III S. 86 und vom 26. 3. 1965 — BStBl III S. 358).

(2) ¹Für die Gewährung des Pauschbetrags von 7 200 DM kommen Behinderte in Betracht, in deren Ausweis nach § 4 Abs. 5 des Schwerbehindertengesetzes das Merkzeichen „Bl“ oder „H“ eingetragen ist, sowie Behinderte, denen von der für die Durchführung des Bundesversorgungsgesetzes zuständigen Behörde Hilflosigkeit bescheinigt ist. ²Bei Behinderten, die hilflos im Sinne des § 33 b Abs. 3 letzter Satz EStG sind, ist die Gewährung des erhöhten Pauschbetrags nicht davon abhängig, daß eine Pflegeperson beschäftigt wird. ³Der Pauschbetrag von 7 200 DM kann auch gewährt werden, wenn die Voraussetzungen des § 33 b Abs. 3 letzter Satz EStG vorliegen und der Grad der Behinderung weniger als 50, aber mindestens 25 beträgt.

Zusammentreffen mehrerer Antragsgründe

(3) Behinderten-Pauschbetrag, Hinterbliebenen-Pauschbetrag und Pflege-Pauschbetrag können mehrfach gewährt werden, wenn mehrere Personen die Voraussetzungen erfüllen, z. B. Steuerpflichtiger, Ehegatte, Kind, oder eine Person die Voraussetzungen für mehrere verschiedene Pauschbeträge erfüllt.

Beginn der Behinderung und Wechsel im Grad der Behinderung

(4) ¹Bei 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. ²Eine Zwölfteilung ist nicht vorzunehmen. ³Dies gilt auch für Hinterbliebenen- und Pflege-Pauschbetrag.

Nachweis der Behinderung und des Grades der Behinderung

(5) ¹An die für die Gewährung der Behinderten-Pauschbeträge vorzulegenden Bescheinigungen, Ausweise oder Bescheide (§ 65 Abs. 1 und 2 EStDV) sind die Finanzbehörden gebunden. ²Bei den Nachweisen nach § 65 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b EStDV kann es sich z. B. um Rentenbescheide eines Versorgungsamts oder eines Trägers der gesetzlichen Unfallversicherung oder bei Beamten, die Unfallruhegeld beziehen, um einen entsprechenden Bescheid ihrer Behörde handeln. ³Der Rentenbescheid eines Trägers der gesetzlichen Rentenversicherung der Arbeiter und Angestellten genügt nicht (BFH-Urteil vom 25. 4. 1968 — BStBl II S. 606).

(6) ¹Die Voraussetzungen für die Gewährung des Pauschbetrags von 7 200 DM für Blinde und Hilflose (§ 33 b Abs. 3 letzter Satz EStG) sind, wenn sie nicht schon aus den in Absatz 5 bezeichneten Bescheinigungen und Ausweisen hervorgehen, durch Vorlage eines Bescheids über die länger als sechs Monate andauernde Gewährung von Pflege, Pflegezulage oder Pflegegeld nach § 35 des Bundesversorgungsgesetzes, § 558 der Reichsversicherungsordnung, § 34 des Beamtenversorgungsgesetzes, §§ 67 und 69 des Bundessozialhilfegesetzes oder entsprechenden Vorschriften nachzuweisen. ²Ist das nicht möglich, so ist der Nachweis durch eine Bescheinigung der für die Durchführung des Bundesversorgungsgesetzes zuständigen Behörden zu führen.

Abgeltung außergewöhnlicher Belastungen

(7) ¹Durch die Pauschbeträge nach § 33 b Abs. 3 EStG werden die außergewöhnlichen Belastungen abgegolten, die dem Behinderten laufend unmittelbar infolge der Behinderung als typische Mehraufwendungen erwachsen, es sei denn, es wird ihm wegen höherer Aufwendungen eine Steuerermäßigung nach § 33 EStG gewährt. ²Die steuerliche Behandlung der Aufwendungen wegen Pflegebedürftigkeit richtet sich nach Absatz 14 und Abschnitt 187. ³Außerordentliche Krankheitskosten, die durch einen akuten Anlaß verursacht werden, können neben den Pauschbeträgen berücksichtigt werden, z. B. Kosten einer Operation, auch wenn diese mit dem Leiden zusammenhängt, das die Behinderung bewirkt oder erst verursacht hat (BFH-Urteil vom 30. 11. 1966 — BStBl 1967 III S. 457). ⁴Aufwendungen für eine Heilkur können immer neben den Pauschbeträgen geltend gemacht werden (BFH-Urteil vom 11. 12. 1987 — BStBl 1988 II S. 275). ⁵Wegen der Berücksichtigung von Schulgeld für den Privatschulbesuch eines behinderten Kindes nach § 33 EStG wird auf Abschnitt 186 Abs. 4 Sätze 2 bis 4 hingewiesen. ⁶Bei Behinderten mit einem Grad der Behinderung von mindestens 80 können auch Kraftfahrzeugkosten, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind, in angemessenem Rahmen als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG neben dem Pauschbetrag nach § 33 b Abs. 3 EStG berücksichtigt werden. ⁷Das gleiche gilt bei Behinderten mit einem Grad der Behinderung von mindestens 70, aber weniger als 80, bei denen darüber hinaus eine erhebliche Beeinträchtigung der Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr (Geh- und Stehbehinderung) vorliegt (BFH-Urteile vom 23. 11. 1961 — BStBl 1962 III S. 123 und vom 28. 1. 1966 — BStBl III S. 291); der Nachweis, daß eine erhebliche Beeinträchtigung der Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr vorliegt, ist im Zweifelsfall durch eine Bescheinigung der für die Durchführung des Bundesversorgungsgesetzes zuständigen Behörden zu führen, es sei denn, im Ausweis ist das Merkzeichen „G“ eingetragen. ⁸Als angemessen kann im allgemeinen ein nachgewiesener oder glaubhaft gemachter Aufwand für Privatfahrten von insgesamt 3 000 km jährlich angesehen werden. ⁹Dabei kann ein km-Satz von 0,42 DM — bei 3 000 km also ein Aufwand von 1 260 DM im Kalenderjahr — zugrunde gelegt werden (BFH-Urteile vom 23. 2. 1968 — BStBl II S. 408 und 415, vom 16. 2. 1970 — BStBl II S. 380 und 452 und vom 10. 4. 1970 — BStBl II S. 680). ¹⁰Eine höhere Fahrleistung als 3 000 km jährlich kann nur anerkannt werden, wenn die Fahrten durch die Behinderung verursacht sind und dies z. B. anhand eines Fahrtenbuchs oder durch eine Aufstellung der von dem Behinderten durchgeführten Privatfahrten nachgewiesen wird (BFH-Urteil vom 23. 2. 1968 — BStBl II S. 415). ¹¹Bei Steuerpflichtigen, die außergewöhnlich gehbehindert sind (Merkzeichen „aG“), sind nach dem BFH-Urteil vom 1. 8. 1975 (BStBl II S. 825) grundsätzlich alle Kraftfahrzeugkosten, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind, als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, also nicht nur die unvermeidbaren Kosten zur Erledigung privater Angelegenheiten, sondern in angemessenem Rahmen auch die Kosten für Erholungs-, Freizeit- und Besuchsfahrten. ¹²Die Sätze 6 bis 11 gelten für Fälle entsprechend, in denen die Kraftfahrzeugkosten nicht bei dem Behinderten selbst, sondern bei einem Steuerpflichtigen entstanden sind, auf den der Behinderten-Pauschbetrag nach § 33 b Abs. 5 EStG übertragen worden ist; es können jedoch nur solche Fahrten berücksichtigt werden, an denen der Behinderte selbst teilgenommen hat. ¹³Unter den Voraussetzungen der Sätze 6 und 7 können auch nachgewiesene oder glaubhaft gemachte Aufwendungen für andere Verkehrsmittel, z. B. Taxifahrten, in angemessenem Umfang als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG neben dem Behinderten-Pauschbetrag berücksichtigt werden; werden daneben nach den Sätzen 6 bis 9 behinderungsbedingte Kraftfahrzeugkosten geltend gemacht, ist die für Kraftfahrzeugkosten im allgemeinen als angemessen anzusehende jährliche Fahrleistung von 3 000 km entsprechend zu kürzen. ¹⁴Ist die Beschäftigung einer Hilfe im Haushalt erforderlich, weil der Behinderte

nicht nur vorübergehend hilflos oder schwer behindert ist, so ist der dafür nach § 33 a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG in Betracht kommende Höchstbetrag ebenfalls neben dem Behinderten-Pauschbetrag zu gewähren. ¹Entsprechendes gilt für den Höchstbetrag, der nach § 33 a Abs. 3 Satz 2 EStG in Betracht kommt. ²Erwachsen dem Steuerpflichtigen neben den durch den Pauschbetrag abgegoltene außergewöhnlichen Belastungen andere außergewöhnliche Belastungen (§§ 33, 33 a Abs. 1 bis 3 EStG), so kann er diese außerdem geltend machen. ³Werbungskosten und Sonderausgaben, die infolge einer Behinderung entstehen, werden durch die Pauschbeträge nicht abgegolten.

Rückwirkende Anerkennung oder Änderung

(8) ¹Verwaltungsakte, die die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Pauschbetrags feststellen, sind Grundlagenbescheide im Sinne des § 171 Abs. 10 und des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO (BFH-Urteil vom 18. 4. 1980 — BStBl II S. 682). ²Eine Änderung früherer Steuerfestsetzungen hinsichtlich der Anwendung des § 33 b EStG ist nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO unabhängig davon vorzunehmen, ob ein Antrag im Sinne des § 33 b Abs. 1 EStG für den Besteuerungszeitraum dem Grunde nach bereits gestellt worden ist (BFH-Urteil vom 13. 12. 1985 — BStBl 1986 II S. 245). ³Die Änderung ist für alle Kalenderjahre vorzunehmen, auf die sich der Grundlagenbescheid erstreckt.

Behinderte Kinder

(9) ¹Die Übertragung eines Behinderten-Pauschbetrags (§ 33 b Abs. 5 EStG) ist nur möglich, wenn das Kind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist (§ 33 b Abs. 5 Satz 1 in Verbindung mit § 32 Abs. 2 EStG) und deshalb selbst Anspruch auf den Pauschbetrag hat. ²In den Fällen des § 1 Abs. 3 Satz 3 EStG können deshalb Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen infolge der Behinderung seines nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Kindes erwachsen, für das er einen Kinderfreibetrag erhält, nur nach § 33 EStG berücksichtigt werden. ³Erhalten für das Kind geschiedene oder dauernd getrennt lebende Ehegatten, die beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, einen Kinderfreibetrag, so kann — vorbehaltlich der Fälle des § 1 Abs. 3 Satz 3 EStG — der Behinderten-Pauschbetrag außerhalb des Veranlagungsverfahrens auf die Ehegatten nur zur Hälfte übertragen werden. ⁴Satz 3 gilt entsprechend für die Übertragung des einem nichtehelichen Kind zustehenden Pauschbetrags auf die Elternteile. ⁵Wegen der Behandlung von Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen infolge der Behinderung seines Kindes erwachsen, für das er keinen Kinderfreibetrag erhält, weil er einer Übertragung auf den anderen Elternteil zugestimmt hat, wird auf Abschnitt 186 Abs. 9 hingewiesen.

(10) ¹Steht ein behindertes angenommenes Kind (§ 32 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG) in einem Kalenderjahr in einem Kindschaftsverhältnis zu den leiblichen Eltern, bei denen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG erfüllt sind, so wird auf diese der dem Kind zustehende Behinderten-Pauschbetrag unter den Voraussetzungen des § 33 b Abs. 5 Satz 2 in Verbindung mit § 33 a Abs. 2 Satz 9 EStG zur Hälfte übertragen, wenn das Kind bei ihnen zu berücksichtigen ist, weil sie ihrer Unterhaltsverpflichtung im wesentlichen nachkommen. ²Außerdem erhalten die das Kind annehmenden Eltern den dem Kind zustehenden Pauschbetrag zur Hälfte. ³Liegen in diesen Fällen bei einem Elternpaar die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht vor, so erhält jeder Elternteil des Elternpaares ein Viertel des Pauschbetrags. ⁴Steht das Kind in einem Kindschaftsverhältnis sowohl zu einem Elternpaar als auch zu einem Dritten, so erhalten das Elternpaar und der Dritte den Pauschbetrag je zur Hälfte, sofern der leibliche Elternteil oder die leiblichen Eltern ihrer Unterhaltsverpflichtung im wesentlichen nachkommen. ⁵Die vorstehenden Ausführungen gelten entsprechend für die leiblichen Eltern eines Kindes, das zu einem anderen Elternpaar in einem Pflegekindschaftsverhältnis steht, und für die Pflegeeltern. ⁶Wegen der Voraussetzung, unter der der einem angenommenen Kind oder einem Pflegekind zustehende Pauschbetrag in voller Höhe übertragen werden kann, vgl. Abschnitt 191 Abs. 7 letzter Satz.

Hinterbliebenen-Pauschbetrag

(11) ¹Das Vorliegen der Voraussetzungen für die Gewährung des Hinterbliebenen-Pauschbetrags ist durch Vorlage des Rentenbescheids, z. B. eines Versorgungsamtes, der zuständigen Entschädigungsbehörde oder eines Trägers der gesetzlichen Unfallversicherung, oder eines entsprechenden Bescheids der nach den beamtenrechtlichen Vorschriften zuständigen Behörde nachzuweisen. ²Aus den vorgelegten amtlichen Unterlagen muß die Bewilligung von laufenden Hinterbliebenenbezügen im Sinne des § 33 b Abs. 4 EStG oder aber der Grund hervorgehen, weshalb diese Hinterbliebenenbezüge ruhen. ³Gründe, aus denen das Recht auf Versorgung ruht, finden sich z. B. in den §§ 64, 65 des Bundesversorgungsgesetzes und in den §§ 615, 1116 der Reichsversicherungsordnung. ⁴Heiratet eine anspruchsberechtigte verwitwete Person wieder oder erhalten Kriegereltern keine laufenden Hinterbliebenenbezüge, weil die gesetzlichen Voraussetzungen nicht vorliegen, z. B. weil der Verstorbene nicht der Ernährer der Eltern war oder geworden wäre oder weil das anzurechnende Einkommen der Eltern die Gewährung einer Elternrente ausschließt, oder sind die Voraussetzungen für den Bezug von Hinterbliebenenbe-

zügen bei Waisen weggefallen, z. B. weil die über 18 Jahre alte Waise die Schul- oder Berufsausbildung beendet hat, so handelt es sich nicht um ein Ruhen der Hinterbliebenenbezüge, sondern es besteht kein Anspruch auf Hinterbliebenenbezüge. In diesen Fällen kann deshalb der Hinterbliebenen-Pauschbetrag nicht gewährt werden. Wird nach einer Wiederverheiratung die neue Ehe aufgelöst oder für nichtig erklärt oder werden wieder laufende Hinterbliebenenbezüge gezahlt — vgl. z. B. § 44 des Bundesversorgungsgesetzes —, so ist der Pauschbetrag vom Beginn dieser Zahlung an wieder zu gewähren.

(12) Für die Übertragung des Pauschbetrags für hinterbliebene Kinder gelten die Absätze 9 bis 10 entsprechend.

(13) Zu den Gesetzen, die das Bundesversorgungsgesetz für entsprechend anwendbar erklären (§ 33 Abs. 4 Nr. 1 EStG), gehören:

1. das Soldatenversorgungsgesetz (vgl. § 80 des Gesetzes),
2. das Zivildienstgesetz (vgl. § 47 des Gesetzes),
3. das Häftlingshilfegesetz (vgl. §§ 4 und 5 des Gesetzes),
4. das Gesetz über die Unterhaltsbeihilfe für Angehörige von Kriegsgefangenen (vgl. § 3 des Gesetzes),
5. das Gesetz über den Bundesgrenzschutz (vgl. § 59 Abs. 1 des Gesetzes in Verbindung mit dem Soldatenversorgungsgesetz),
6. das Gesetz über das Zivilschutzkorps (vgl. § 46 des Gesetzes in Verbindung mit dem Soldatenversorgungsgesetz),
7. das Gesetz zur Regelung der Rechtsverhältnisse der unter Artikel 131 des Grundgesetzes fallenden Personen (vgl. §§ 66, 66 a des Gesetzes),
8. das Gesetz zur Einführung des Bundesversorgungsgesetzes im Saarland vom 16. 8. 1961 (vgl. § 5 Abs. 1 des Gesetzes),
9. das Bundes-Seuchengesetz (vgl. § 51 des Gesetzes),
10. das Gesetz über die Entschädigung für Opfer von Gewalttaten (vgl. § 1 Abs. 1 des Gesetzes).

Pflege-Pauschbetrag

(14) Der Nachweis der Hilflosigkeit der gepflegten Person ist in der gleichen Weise zu führen wie für den erhöhten Behinderten-Pauschbetrag (vgl. Absatz 6). Ein Steuerpflichtiger führt die Pflege auch dann noch persönlich durch, wenn er sich zur Unterstützung zeitweise einer ambulanten Pflegekraft bedient; zur Zwangsläufigkeit (Verpflichtung gegenüber dem Pflegebedürftigen) siehe Abschnitt 186 Abs. 5. Unter den Voraussetzungen der Zwangsläufigkeit kann auch Nachbarschaftshilfe begünstigt sein. Die Berücksichtigung von höheren Pflegeaufwendungen als außergewöhnliche Belastung (§ 33 EStG) richtet sich nach Abschnitt 187 Abs. 2.

170. Abschnitt 195 wird wie folgt geändert:

- a) In der Überschrift werden die Worte „bei Alleinstehenden“ gestrichen.
- b) Die Zwischenüberschrift vor Absatz 1 und Absatz 1 werden wie folgt gefaßt:

Allgemeines

(1) Kinderbetreuungskosten können nur für Kinder berücksichtigt werden, die zu Beginn des Kalenderjahrs noch nicht 16 Jahre alt waren oder im Kalenderjahr geboren worden sind. Der Abzug ist nur auf Antrag möglich.

- c) Die Zwischenüberschrift vor Absatz 2 wird wie folgt gefaßt:

„Alleinstehende, Ehegatten“

- d) In Absatz 2 wird Satz 4 durch folgende Sätze ersetzt:

„War der Steuerpflichtige nicht während des ganzen Kalenderjahrs alleinstehend, z. B. weil er im Kalenderjahr geheiratet hat oder nach dem Tod seines Ehegatten, mit dem er zusammengelebt hat, zu den verwitweten Personen gehört, so gelten die Voraussetzungen für den Abzug von Kinderbetreuungskosten nach § 33 c Abs. 1 EStG nur für die Zeit des Alleinstehens. Für die übrige Zeit können Kinderbetreuungskosten unter den eingeschränkten Voraussetzungen des § 33 c Abs. 5 EStG für Ehegatten abgezogen werden.“

- e) Absatz 3 wird wie folgt geändert
- aa) Nach Satz 2 werden folgende Sätze eingefügt:
 - „Ein Steuerpflichtiger, der für einen Beruf ausgebildet wird, ist aus Billigkeitsgründen einem Erwerbstätigen gleichzustellen. Der Abzug von Kinderbetreuungskosten wegen Behinderung setzt keinen bestimmten Grad der Behinderung voraus.“
 - bb) Im neuen Satz 5 wird das Wort „Betreuungskosten“ durch das Wort „Kinderbetreuungskosten“ ersetzt
 - cc) Nach dem neuen Satz 6 wird folgender Satz eingefügt:
 - „Sind beide Ehegatten berufstätig, so können Kinderbetreuungskosten wegen Krankheit oder Behinderung eines Ehegatten nicht berücksichtigt werden, weil die Betreuungskosten nicht wegen der Krankheit oder Behinderung, sondern wegen der Berufstätigkeit des Ehegatten entstehen.“
 - f) Absatz 4 wird wie folgt geändert
 - aa) Satz 1 wird wie folgt gefaßt:
 - „Das Kind gehört zum Haushalt des Steuerpflichtigen, wenn es dort lebt oder mit seiner Einwilligung vorübergehend auswärtig untergebracht ist.“
 - bb) Satz 3 wird gestrichen.
 - g) In Absatz 5 Satz 7 wird das Wort „Freizeitbetätigungen“ durch das Wort „Freizeitbeschäftigungen“ ersetzt
 - h) Dem Absatz 6 wird folgender Satz angefügt:
 - „Kinderbetreuungskosten bleiben außer Betracht, soweit sie als Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG) abgezogen werden können (§ 33 Abs. 2 Satz 2 EStG).“
 - i) In Absatz 7 wird Satz 2 wie folgt gefaßt:
 - „Wegen der Anrechnung der zumutbaren Belastung in Fällen, in denen neben Kinderbetreuungskosten andere außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 33 EStG zu berücksichtigen sind, wird auf Abschnitt 186 Abs. 10 Satz 7 hingewiesen.“
 - j) Absatz 9 wird wie folgt geändert
 - aa) In Satz 1 werden die Worte „in Absatz 1 aufgeführten Voraussetzungen“ durch die Worte „Voraussetzungen für den Abzug von Kinderbetreuungskosten“ ersetzt
 - bb) In Satz 3 werden die Worte „Voraussetzungen des Absatzes 1 Nr. 2“ durch die Worte „in Absatz 1 Satz 1 und in Absatz 4 genannten Voraussetzungen“ ersetzt
 - cc) In dem Beispiel wird „VZ“ durch das Wort „Kalenderjahrs“ ersetzt
 - k) Der Zwischenüberschrift vor Absatz 10 werden die Worte „bei Alleinstehenden“ angefügt
 - l) In Absatz 11 wird Satz 2 gestrichen.

171. Abschnitt 196 wird aufgehoben.

172. Abschnitt 197 wird wie folgt geändert

- a) Die Absätze 1 und 2 werden wie folgt gefaßt:
 - (1) Die gesamten außerordentlichen Einkünfte im Sinne des § 34 EStG sind bis zur Höhe von 30 Millionen DM im Rahmen des zu versteuernden Einkommens steuerbegünstigt, auch wenn sich bei der Einkunftsart, der die außerordentlichen Einkünfte zuzurechnen sind, niedrigere Einkünfte oder ein Verlust ergeben (vgl. BFH-Urteil vom 29. 7. 1966 — BStBl III S. 544).
 - (2) Erfüllen beide Ehegatten die Voraussetzungen der Tarifiermäßigung des § 34 Abs. 1 EStG, ist die Betragsgrenze im Fall der Zusammenveranlagung nach § 26 Abs. 1 EStG auf beide Ehegatten gemeinsam nur einmal anzuwenden.
- b) Absatz 3 wird wie folgt geändert
 - aa) Satz 1 wird wie folgt gefaßt:
 - „Die Sonderausgaben im Sinne der §§ 10 bis 10 f EStG, die außergewöhnlichen Belastungen im Sinne der §§ 33 bis 33 c EStG, der Haushaltsfreibetrag nach § 32 Abs. 7 EStG und die sonstigen

vom Einkommen abzuziehenden Beträge sind zunächst bei den nicht nach § 34 EStG begünstigten Einkünften zu berücksichtigen.“

bb) Satz 3 wird gestrichen.

c) In Absatz 4 werden die Sätze 2, 5 und 6 gestrichen.

173. Abschnitt 198 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird Abschnitt 198 und wie folgt geändert:

aa) In Satz 2 wird der Klammerzusatz wie folgt gefaßt:

„(Grundtabelle oder Splittingtabelle)“.

bb) In Satz 4 wird das Wort „zwei“ durch das Wort „vier“ ersetzt.

cc) Satz 6 wird gestrichen.

dd) In dem Beispiel werden die Sätze 4 bis 9 wie folgt gefaßt:

Das zu versteuernde Einkommen fällt nach der Einkommensteuertabelle (Splittingtabelle) in die Stufe von 72 144 DM bis 72 251 DM. Für das auf den Stufeneingangsbetrag von 72 144 DM abgerundete gesamte zu versteuernde Einkommen würde sich eine Einkommensteuer von 13 950 DM ergeben. Sie entspricht einem durchschnittlichen Steuersatz von

$$\frac{13\,950}{72\,144} = (\text{abgerundet}) 19,3363 \text{ v.H.}$$

Der ermäßigte Steuersatz beträgt mithin $\frac{19,3363}{2} = 9,6681 \text{ v.H.}$

Die gesamte Einkommensteuer ist wie folgt zu berechnen:

Nach der Einkommensteuertabelle (Splittingtabelle)

zu versteuerndes Einkommen	72 150 DM	
abzüglich des steuerpflichtigen Teils des Veräußerungsgewinns	— 25 000 DM	
verbleiben	47 150 DM	
darauf entfallender Steuerbetrag		7 536 DM

Mit dem ermäßigten Steuersatz

zu versteuerndes Einkommen	72 150 DM	
abzüglich des nach der Einkommensteuertabelle zu versteuernden Betrags	— 47 150 DM	
verbleiben (= mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuernder Teil des Veräußerungsgewinns)	25 000 DM	
darauf Steuer mit dem ermäßigten Steuersatz (9,6681 v.H. von 25 000 DM =) — abgerundet —		+ 2 417 DM
Einkommensteuer insgesamt		9 953 DM

b) Absatz 2 wird aufgehoben.

174. Abschnitt 199 wird wie folgt geändert:

a) Der Überschrift wird folgender Zusatz angefügt:

„sowie auf Nutzungsvergütungen und Zinsen im Sinne des § 24 Nr. 3 EStG“.

b) In Absatz 1 wird nach Satz 6 folgender Satz eingefügt:

„Sogenannte „Vorabentschädigungen“, die ein Handelsvertreter entsprechend seinen abgeschlossenen Geschäften laufend als Teilzahlungen vorweg auf seine künftige Wettbewerbsentschädigung (§ 90 a HGB) und auf seinen künftigen Ausgleichsanspruch (§ 89 HGB) erhält, führen in den jeweiligen Veranlagungszeiträumen zu keiner Zusammenballung außerordentlicher Einkünfte und lösen deshalb auch nicht den begünstigten Steuersatz nach § 34 Abs. 1 EStG aus (BFH-Urteil vom 20. 7. 1988 — BStBl II S. 936).“

c) Folgender Absatz 3 wird angefügt:

(3) Werden Nutzungsvergütungen oder Zinsen im Sinne des § 24 Nr. 3 EStG für einen Zeitraum von mehr als drei Jahren nachgezahlt, ist der gesamte Nachzahlungsbetrag nach § 34

Abs. 2 Nr. 3 in Verbindung mit Absatz 1 EStG begünstigt (BFH-Urteil vom 14. 3. 1985 — BStBl II S. 463). ²Die Nachzahlung muß einen Zeitraum von mehr als 36 Monaten umfassen. ³Es genügt nicht, daß sie auf drei Kalenderjahre entfällt.

175. Abschnitt 199 a wird aufgehoben.

176. Abschnitt 200 wird wie folgt gefaßt:

200. Einkünfte aus der Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit

(1) ¹§ 34 Abs. 3 EStG ist grundsätzlich bei allen Einkunftsarten anwendbar. ²Der Begriff der Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit umfaßt jedes Entgelt, das für ein mehr als zwölfmonatiges Tun im Rahmen eines gegenseitigen Vertrags oder eines öffentlich-rechtlichen Dienst- oder Amtsverhältnisses geleistet wird, also auch Nach- oder Vorauszahlungen von Zinsen, Mieten und Pachten sowie solche Zahlungen im Rahmen von Dienst- und Werkverträgen, nicht aber das Entgelt, das für die Nichtausübung einer Tätigkeit geleistet wird (vgl. BFH-Urteil vom 13. 2. 1987 — BStBl II S. 386, 389). ³Die Vorschrift ist auch auf Nachzahlungen von Versorgungsbezügen anwendbar (vgl. BFH-Urteil vom 28. 2. 1958 — BStBl III S. 169). ⁴Voraussetzung für die Anwendung des § 34 Abs. 3 EStG ist, daß auf Grund der Einkunftermittlungsvorschriften eine Zusammenballung von Einkünften eintritt, die bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auf wirtschaftlich vernünftigen Gründen beruht und bei anderen Einkünften nicht dem vertragsgemäßen oder dem typischen Ablauf entspricht. ⁵Die Anwendung der Vorschrift ist nicht dadurch ausgeschlossen, daß die Vergütungen für eine mehr als zwölfmonatige Tätigkeit während eines Kalenderjahrs in mehreren Teilbeträgen gezahlt werden (vgl. BFH-Urteile vom 11. 6. 1970 — BStBl II S. 639 und vom 30. 7. 1971 — BStBl II S. 802).

(2) ¹Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit kommt es nicht darauf an, daß die Vergütung für eine abgrenzbare Sondertätigkeit gezahlt wird, daß auf sie ein Rechtsanspruch besteht oder daß sie eine zwangsläufige Zusammenballung von Einnahmen darstellt. ²Die Anwendung des § 34 Abs. 3 EStG setzt auch nicht voraus, daß der Arbeitnehmer die Arbeitsleistung erbringt; es genügt, daß der Arbeitslohn für mehrere Jahre gezahlt worden ist (BFH-Urteil vom 17. 7. 1970 — BStBl II S. 683). ³§ 34 Abs. 3 EStG ist z. B. anzuwenden,

1. wenn eine Lohnzahlung für eine Zeit, die vor dem Kalenderjahr liegt, deshalb nachträglich geleistet wird, weil der Arbeitgeber Lohnbeträge zu Unrecht einbehalten oder mangels flüssiger Mittel nicht in der festgelegten Höhe ausgezahlt hat,
2. wenn der Arbeitgeber Prämien mehrerer Kalenderjahre für eine Versorgung oder für eine Unfallversicherung des Arbeitnehmers deshalb voraus- oder nachzahlt, weil er dadurch günstigere Prämiensätze erzielt oder weil die Zusammenfassung satzungsgemäßen Bestimmungen einer Versorgungseinrichtung entspricht.

⁴Zu den außerordentlichen Einkünften im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG gehören nicht die zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer vereinbarten und regelmäßig ausgezahlten gewinnabhängigen Tantiemen, deren Höhe erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs festgestellt werden kann; es handelt sich hierbei nicht um die Abgeltung einer mehrjährigen Tätigkeit (BFH-Urteil vom 30. 8. 1966 — BStBl III S. 545). ⁵Dagegen ist die Tarifvorschrift anzuwenden, wenn dem Steuerpflichtigen Tantiemen für mehrere Jahre in einem Kalenderjahr zusammengeballt zufließen (BFH-Urteil vom 11. 7. 1970 — BStBl II S. 639). ⁶§ 34 Abs. 3 EStG kann in besonders gelagerten Ausnahmefällen anzuwenden sein, wenn die Vergütung für eine mehrjährige nichtselbständige Tätigkeit dem Steuerpflichtigen aus wirtschaftlich vernünftigen Gründen nicht in einem Kalenderjahr, sondern in zwei Kalenderjahren in Teilbeträgen zusammengeballt ausgezahlt wird (BFH-Urteil vom 16. 9. 1966 — BStBl 1967 III S. 2). ⁷Auf den steuerpflichtigen Teil von Jubiläumszuwendungen, bei denen die Voraussetzungen des § 4 LStDV vorliegen, ist § 34 Abs. 3 EStG insoweit anzuwenden, als die Jubiläumszuwendungen eine mehr als 12 Monate dauernde Tätigkeit abgelten sollen; Zuwendungen, die ohne Rücksicht auf die Dauer der Betriebszugehörigkeit lediglich aus Anlaß eines Firmenjubiläums erfolgen, erfüllen diese Voraussetzungen nicht (vgl. BFH-Urteil vom 3. 7. 1987 — BStBl II S. 820).

3) ¹Die 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. ²Bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit kann eine Zusammenballung von Einkünften grundsätzlich nur bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG eintreten. ³Eine Zusammenballung ist aber nicht anzunehmen, wenn die Vertragsparteien die Vergütung bereits durch ins Gewicht fallende Teilzahlungen auf mehrere Kalenderjahre verteilt haben (BFH-Urteil vom 10. 2. 1972 — BStBl II S. 529).

(4) ¹Bei der Ermittlung der dem § 34 Abs. 3 EStG unterliegenden Einkünfte können nur die im VZ des Zuflusses bei den außerordentlichen Einkünften angefallenen Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. ²Handelt 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 (BFH-Urteil vom 23. 3. 1974 — BStBl II S. 680); er ist im Verhältnis der jeweiligen Einnahmen zu den Gesamteinnahmen aufzuteilen. ³Entsprechend ist bei anderen Einkunftsarten zu verfahren, bei denen ein im Rahmen der Einkünftermittlung anzusetzender Freibetrag, z. B. Sparer-Freibetrag nach § 20 Abs. 4 EStG oder ein Werbungskosten-Pauschbetrag, abzuziehen ist. ⁴Werden außerordentliche Einkünfte aus nichtselbständiger 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. ⁵In anderen Fällen sind die auf die jeweiligen Einnahmen entfallenden tatsächlichen Werbungskosten bei diesen Einnahmen zu berücksichtigen. ⁶Sind die gesamten Werbungskosten nicht höher als der Arbeitnehmer-Pauschbetrag, ist er im Verhältnis der jeweiligen steuerpflichtigen Einnahmen zu den Gesamteinnahmen aufzuteilen. ⁷Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige eine andere Zuordnung tatsächlicher Werbungskosten darlegt, z. B. weil er wegen einer Lohnnachzahlung für eine mehr als zwölfmonatige Tätigkeit Gerichtskosten entrichtet hat. ⁸In diesem Fall ist der nicht verbrauchte Teil des Arbeitnehmer-Pauschbetrags bei den nicht unter § 34 Abs. 3 EStG fallenden Einnahmen zu berücksichtigen.

(5) ¹Für Zwecke der Steuerberechnung ist zunächst für das Kalenderjahr, in dem die bezeichneten Einkünfte zugeflossen sind, die Einkommensteuerschuld zu ermitteln, die sich ergibt, wenn in das zu versteuernde Einkommen die Einkünfte im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG nicht einbezogen werden. ²Sodann ist in einer Vergleichsberechnung die Einkommensteuer zu errechnen, die sich unter Einbeziehung eines Drittels der Einkünfte im Sinne dieser Vorschrift ergibt. ³Bei diesen Berechnungen sind dem Progressionsvorbehalt (§ 32 b EStG) unterliegende Einkünfte zu berücksichtigen. ⁴Der Unterschiedsbetrag zwischen beiden Steuerbeträgen ist zu verdreifachen und der sich so ergebende Steuerbetrag der ohne die außerordentlichen Einkünfte ermittelten Einkommensteuer zuzurechnen. ⁵Durch die Anwendung des § 34 Abs. 3 EStG darf die sich bei einer Normalbesteuerung ergebende Einkommensteuerschuld nicht überschritten werden.

Beispiel:

Ein alleinstehender Arbeitnehmer erhält im Kalenderjahr 1990 eine Lohnnachzahlung von 92 000 DM, die wirtschaftlich auf mehrere vergangene Kalenderjahre entfällt. Ferner hat er laufende Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit von 70 000 DM. Die Werbungskosten übersteigen nicht den Arbeitnehmer-Pauschbetrag. Die abziehbaren Sonderausgaben und sonstigen Abzüge betragen 10 000 DM.

Von den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit entfallen auf

laufende Einkünfte $(70\,000\text{ DM} - \frac{70\,000}{162\,000} \times 2\,000\text{ DM} =)$	69 136 DM
außerordentliche Einkünfte $(92\,000\text{ DM} - \frac{92\,000}{162\,000} \times 2\,000\text{ DM} =)$	+ 90 864 DM
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	160 000 DM
Sonderausgaben und sonstige Abzüge	— 10 000 DM
zu versteuerndes Einkommen	150 000 DM
davon ab: außerordentliche Einkünfte	— 90 864 DM
	59 136 DM
Einkommensteuer (Grundtabelle) aus 59 136 DM =	14 124 DM
zuzüglich $\frac{1}{3}$ der außerordentlichen Einkünfte	+ 30 289 DM
	89 424 DM
Einkommensteuer (Grundtabelle) aus 89 424 DM =	25 972 DM
Unterschiedsbetrag	11 848 DM
Multipliziert mit dem Faktor 3 =	35 544 DM
zuzüglich Einkommensteuer auf zu versteuerndes Einkommen ohne Nachzahlung	14 124 DM
Einkommensteuerschuld	49 668 DM

Dieser Betrag übersteigt nicht die Einkommensteuer, die sich ohne Anwendung des § 34 Abs. 3 EStG ergäbe.

(6) ¹Handelt es sich bei den außerordentlichen Einkünften um solche aus Entschädigungen im Sinne des § 24 Nr. 1 EStG oder aus Nutzungsvergütungen und Zinsen im Sinne des § 24 Nr. 3 EStG, für die ebenfalls die Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 1 in Verbindung mit § 34 Abs. 2 EStG anwendbar sind, ist die Einkommensteuer nach der für den Steuerpflichtigen günstigeren Tarifvorschrift zu berechnen. ²Diese ist für alle sowohl unter § 34 Abs. 1 als auch unter § 34 Abs. 3 EStG fallenden außerordentlichen Einkünfte anzuwenden.

177. Abschnitt 201 wird aufgehoben.

178. Abschnitt 204 Abs. 3 Satz 1 wird wie folgt gefaßt:

„Eine Nutzung ist aus privatwirtschaftlichen Gründen erfolgt, wenn sie der Steuerpflichtige zur Deckung eines Kapitalbedarfs vorgenommen hat, der im forstwirtschaftlichen Betrieb oder in einem landwirtschaftlichen oder gewerblichen Betrieb, den er gleichzeitig unterhält, oder in seiner privaten Lebenshaltung infolge besonderer Umstände eingetreten ist und der Steuerpflichtige über kein verwertbares Kapital, z. B. private Spareinlagen, verfügt (RFH-Urteil vom 29. 1. 1936 — RStBl S. 752, BFH-Urteile vom 20. 1. 1955 — BStBl III S. 74, vom 30. 4. 1958 — BStBl III S. 295 und vom 3. 7. 1969 — BStBl II S. 648).“

179. Dem Abschnitt 206 wird folgender Absatz angefügt:

(3) ¹Das Gesetz zum Ausgleich von Auswirkungen besonderer Schadensereignisse in der Forstwirtschaft (Forstschäden-Ausgleichsgesetz) in der Fassung vom 26. 8. 1985 (BGBl. I S. 1756, BStBl I S. 591) enthält für den Fall, daß durch Rechtsverordnung nach § 1 des Gesetzes eine Einschlagsbeschränkung angeordnet ist, Sonderregelungen für eine Pauschalierung der Betriebsausgaben (§ 4), für die Anwendung des Steuersatzes nach § 34 b Abs. 3 Nr. 3 Buchstabe c EStG (§ 5) und für die Bewertung von Übervorräten (§ 7). ²Darüber hinaus läßt es eine steuerfreie Rücklage für die Bildung eines betrieblichen Ausgleichsfonds zu (§ 3) und enthält Regelungen über die Bewertung von Holzvorräten aus Kalamitätsnutzungen (§ 4 a).

180. Abschnitt 209 wird wie folgt geändert:

a) Dem Absatz 2 wird folgender Satz angefügt:

„Bei Anwendung der Betriebsausgabenpauschale nach § 51 EStDV ist der Pauschsatz von den Einnahmen aus der jeweiligen Holznutzung abzuziehen.“

b) In Absatz 3 wird Satz 1 wie folgt gefaßt:

„Alle übrigen in Absatz 2 nicht bezeichneten Betriebsausgaben, auch die Zuführungen zur Rücklage nach § 3 Forstschäden-Ausgleichsgesetz, sind anteilmäßig auf die einzelnen Nutzungsarten aufzuteilen.“

181. Abschnitt 212 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

aa) Satz 4 wird wie folgt gefaßt:

„In diesen Fällen ist ab dem Wirtschaftsjahr, das nach dem 30. 6. 1985 beginnt, bei der Anwendung des § 34 b EStG ein Nutzungssatz von 4,5 fm ohne Rinde je Hektar zugrunde zu legen.“

bb) Satz 5 wird gestrichen.

b) Dem Absatz 4 wird folgender Satz angefügt:

„Von der Aktivierung eingeschlagenen und unverkauften Kalamitätsholzes kann nach § 4 a des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes ganz oder teilweise abgesehen werden.“

182. Nach Abschnitt 212 e wird folgender neuer Abschnitt 212 f eingefügt:

212 f. Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr

(1) Beantragt der Steuerpflichtige die Besteuerung nach § 34 c Abs. 4 EStG, findet die Höchstbetragsregelung des § 34 Abs. 1 EStG keine Anwendung.

(2) Der Steuerpflichtige kann den Antrag auf Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf einen bestimmten Betrag der ausländischen Einkünfte im Sinne des § 34 c Abs. 4 EStG beschränken.

183. Der bisherige Abschnitt 212 f wird Abschnitt 212 g.

184. Abschnitt 213 wird wie folgt geändert

- a) Dem Absatz 4 Satz 1 wird der Klammerzusatz „BFH-Urteil vom 23. 2. 1984 — BStBl II S. 709)“ angefügt
- b) Dem Absatz 6 wird folgender Satz angefügt:
„In Fällen der Mitunternehmerschaft ist bei der Aufteilung des Höchstbetrags für die Steuerermäßigung nur der Gewinnverteilungsschlüssel ohne Vorabgewinne und Betriebsvorgänge aus der Sonderbilanz maßgebend.“
- c) In Absatz 7 werden in dem Beispiel jeweils die Jahreszahl „1984“ durch „1990“, jeweils die Jahreszahlen „1983/84“ durch „1989/90“, jeweils die Jahreszahlen „1984/85“ durch „1990/91“, jeweils der Betrag von „6 060 DM“ durch „4 994 DM“, jeweils der Vorhundertersatz von „16,85“ durch „13,88“ und der Betrag von „3 875 DM“ durch „3 192 DM“ ersetzt.

185. Abschnitt 213 a wird wie folgt geändert

- a) Absatz 1 wird wie folgt gefaßt:
 - (1) Wegen der zeitlichen Voraussetzungen zur Anwendung des § 34 f EStG wird auf Anlage 10 a hingewiesen.
- b) Die Absätze 2 und 3 erhalten folgende Zwischenüberschriften und werden wie folgt gefaßt:

Fälle des § 7 b EStG

(2) ¹§ 34 f Abs. 1 EStG setzt entweder die tatsächliche Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen nach § 7 b EStG oder § 15 BerlinFG oder den Abzug der den erhöhten Absetzungen entsprechenden Beträge wie Sonderausgaben nach § 52 Abs. 21 Satz 4 EStG voraus. ²Die Restwert-AfA nach § 7 b Abs. 1 Satz 2 EStG und die degressiven Absetzungen nach § 7 Abs. 5 EStG oder die erhöhten Absetzungen nach § 14 a BerlinFG berechtigen nicht zur Inanspruchnahme der Steuerermäßigung nach § 34 f Abs. 1 EStG. ³Eine vom Steuerpflichtigen mit seiner Familie genutzte Ferien- oder Wochenendwohnung kann ein nach § 34 f Abs. 1 EStG begünstigtes Objekt sein (BFH-Urteil vom 14. 3. 1989 — BStBl II S. 776), nicht jedoch eine Eigentumswohnung, die allein der Steuerpflichtige im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung am Arbeitsort nutzt (BFH-Urteil vom 14. 3. 1989 — BStBl II S. 829). ⁴Eine teilweise Nutzung des Objekts zu gewerblichen, beruflichen oder öffentlichen Zwecken ist unschädlich, solange sie nicht zur Versagung der erhöhten Absetzungen nach § 7 b EStG oder § 15 BerlinFG oder des Abzugs wie Sonderausgaben führt. ⁵Es genügt, wenn die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken nur während eines Teils des Kalenderjahrs vorliegt. ⁶Die unentgeltliche Überlassung an einen anderen stellt keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken dar; dies gilt unabhängig davon, ob die Überlassung auf Grund gesicherter oder ungesicherter Rechtspositionen erfolgt (vgl. BFH-Urteil vom 21. 11. 1989 — BStBl 1990 II S. 215). ⁷Aus Vertrauensschutzgründen gilt eine unentgeltliche Überlassung an ein minderjähriges Kind als Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Sinne des § 34 f Abs. 1 EStG. ⁸Eine Mitbenutzung des Objekts oder der Wohnung im Zweifamilienhaus durch andere Personen ist unschädlich. ⁹Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken ist für vor dem 1. 1. 1987 hergestellte oder angeschaffte Objekte ausnahmsweise dann nicht erforderlich, wenn der Steuerpflichtige wegen Wechsels des Arbeitsortes an der Nutzung des Objekts zu eigenen Wohnzwecken gehindert ist. ¹⁰Ein Wechsel des Arbeitsortes ist anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige den Ort seiner beruflichen Tätigkeit ändert.

Fälle des § 10 e EStG

(3) ¹§ 34 f Abs. 2 EStG setzt die Inanspruchnahme der Abzugsbeträge nach § 10 e Abs. 1 bis 5 EStG oder § 15 b BerlinFG voraus. ²Die Steuerermäßigung nach § 34 f Abs. 2 EStG kann auch in Anspruch genommen werden, wenn im Veranlagungszeitraum der Abzugsbetrag nach § 10 e Abs. 1 bis 5 EStG oder § 15 b BerlinFG wegen der Nachholungsmöglichkeit nach § 10 e Abs. 3 Satz 1 EStG nicht geltend gemacht wird. ³In der Geltendmachung der Steuerermäßigung nach § 34 f Abs. 2 EStG kommt in diesem Fall die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung nach § 10 e Abs. 1 bis 5 EStG oder § 15 b BerlinFG zum Ausdruck. ⁴Die Steuerermäßigung nach § 34 f Abs. 2 EStG steht dem Steuerpflichtigen nicht für eine Wohnung zu, die er allein im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung am Arbeitsort nutzt (vgl. BFH-Urteil vom 14. 3. 1989 — BStBl II S. 829). ⁵Die unentgeltliche Überlassung einer Wohnung, auch an ein minderjähriges Kind, ist keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Sinne des § 34 f Abs. 2 EStG.

- c) Nach Absatz 3 wird die Zwischenüberschrift „Gemeinsame Regelungen“ eingefügt
- d) Der bisherige Absatz 4 wird gestrichen; der bisherige Absatz 5 wird neuer Absatz 4 und wie folgt geändert:

aa) Satz 1 wird wie folgt gefaßt:

„Kinder sind für die Anwendung des § 34 f EStG beim Steuerpflichtigen nur zu berücksichtigen, wenn sie im jeweiligen VZ ab 1986 die Voraussetzungen des § 32 Abs. 1 bis 5 EStG erfüllen (vgl. BFH-Urteil vom 21. 11. 1989 — BStBl 1990 II S. 216); für die Vorjahre vgl. Anlage 10 a.“

bb) Die Beispiele werden wie folgt gefaßt:

Beispiele:

A. Der Steuerpflichtige schafft 1986 ein von ihm ab Anschaffung selbstgenutztes Einfamilienhaus an, für das er im VZ 1986 erhöhte Absetzungen nach § 7 b EStG und ab 1987 den Sonderausgabenabzug nach § 52 Abs. 21 Satz 4 EStG in Anspruch nimmt. Ein über 16 Jahre altes Kind des Steuerpflichtigen beendet im Jahre 1989 seine Ausbildung. Der Steuerpflichtige hat außerdem ein 1985 geborenes Kind. 1990 wird ein drittes Kind geboren. Die Kinder gehören zum Haushalt des Steuerpflichtigen. 1989 und 1990 sind bei dem Steuerpflichtigen jeweils zwei Kinder nach § 34 f Abs. 1 EStG zu berücksichtigen, so daß in den beiden VZ jeweils 600 DM abgezogen werden können.

B. Wie Beispiel A. Der Steuerpflichtige schafft das Einfamilienhaus aber 1987 an. Das über 16 Jahre alte Kind beendet im Jahre 1990 seine Ausbildung. Das dritte Kind wird im Jahr 1991 geboren. 1990 und 1991 sind jeweils zwei Kinder nach § 34 f Abs. 2 EStG zu berücksichtigen, so daß in den beiden VZ jeweils 1 200 DM abgezogen werden können.

cc) In Satz 5 werden nach den Worten „die erhöhten Absetzungen“ die Worte „oder den Abzug wie Sonderausgaben“ eingefügt.

e) Der bisherige Absatz 6 wird neuer Absatz 5 und wie folgt gefaßt:

(5) ¹Die 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 (§ 34 f Abs. 3 EStG). ²Der Ermäßigungsbetrag nach § 34 f EStG wird auch dann in voller Höhe gewährt, wenn die Voraussetzungen nicht während des gesamten Kalenderjahrs vorgelegen haben. ³Er kann jedoch höchstens bis zur Höhe der tariflichen Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen mit Ausnahme der §§ 34 g, 35 EStG, gewährt werden.

f) Der bisherige Absatz 7 wird neuer Absatz 6; in Satz 2 wird der Klammerzusatz wie folgt gefaßt:

„(§ 26 a Abs. 2 Satz 3, Abschnitt 174 a Abs. 4)“.

g) Folgender neuer Absatz 7 wird angefügt:

(7) ¹Die Steuerermäßigung nach § 34 f EStG wird auf Antrag berücksichtigt. ²Erhält der Steuerpflichtige wegen eines Kindes einen Kinderfreibetrag und ist dem Finanzamt die auf Dauer angelegte Haushaltszugehörigkeit des Kindes aus anderen Unterlagen bekannt, ist die Antragstellung zu unterstellen. ³Ergibt 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).

186. Abschnitt 213 b wird wie folgt gefaßt:

213 b. Steuerermäßigung bei Mitgliedsbeiträgen und Spenden an politische Parteien und an unabhängige Wählervereinigungen

(1) ¹Die Höchstbeträge von 600 DM und 1 200 DM im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten gelten für Mitgliedsbeiträge und Spenden (Zuwendungen) an politische Parteien nach § 34 g Nr. 1 EStG und für Zuwendungen an unabhängige Wählervereinigungen nach § 34 g Nr. 2 EStG gesondert und nebeneinander. ²Als Ausgabe gilt auch die Zuwendung von Wirtschaftsgütern mit Ausnahme von Nutzungen und Leistungen. ³Zur Bewertung von Sachzuwendungen wird auf § 10 b Abs. 3 EStG hingewiesen.

(2) ¹Über den nach § 34 g Nr. 1 EStG berücksichtigungsfähigen Betrag (1 200 DM oder 2 400 DM) hinausgehende Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien können als Sonderausgaben nach § 10 b Abs. 2 EStG abziehbar sein. ²Dazu wird auf Abschnitt 112 hingewiesen. ³Für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung nach § 34 g Nr. 1 EStG kommt es nicht darauf an, daß Spenden an eine Partei oder den Gebietsverband im Rechenschaftsbericht der Partei verzeichnet sind, weil ihr Gesamtwert in dem Kalenderjahr 40 000 DM übersteigt.

(3) ¹Die Tarifiermäßigung nach § 34 g Nr. 2 EStG wird nur für Mitgliedsbeiträge und Spenden an unabhängige Wählervereinigungen in der Rechtsform des eingetragenen oder des nichtrechtsfähigen Vereins gewährt. ²Ein Sonderausgabenabzug nach § 10 b Abs. 2 EStG ist nicht möglich. ³Der Zweck einer unabhängigen Wählervereinigung ist auch dann als ausschließlich auf die in § 34 g Nr. 2 Buchstabe a EStG genannten politischen Zwecke gerichtet anzusehen,

wenn sie gesellige Veranstaltungen durchführt, die im Vergleich zu ihrer politischen Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung sind, und wenn eine etwaige wirtschaftliche Betätigung ihre politische Tätigkeit nicht überwiegt. ⁴Ihr Zweck ist dagegen z. B. nicht ausschließlich auf die politische Tätigkeit gerichtet, wenn sie neben dem politischen Zweck einen anderen Satzungszweck, z. B. gemeinnütziger oder wirtschaftlicher Art, hat.

(4) ¹Die nach § 34 g Nr. 2 Buchstabe b EStG gegebenenfalls erforderliche Anzeige gegenüber der zuständigen Wahlbehörde oder dem zuständigen Wahlorgan kann formlos in der Zeit vom ersten Tag nach der letzten Wahl bis zu dem Tag erfolgen, an dem die Anmeldefrist für die nächste Wahl abläuft. ²Die Anzeige kann der zuständigen Wahlbehörde oder dem zuständigen Wahlorgan bereits mehrere Jahre vor der nächsten Wahl zugehen. ³Sie muß ihr spätestens am Ende des Jahres vorliegen, für das eine Tarifiermäßigung für Zuwendungen an die unabhängige Wählervereinigung beantragt wird.

(5) ¹Der Steuerpflichtige hat dem Finanzamt durch eine Spendenbestätigung der unabhängigen Wählervereinigung nachzuweisen, daß alle Voraussetzungen des § 34 g EStG für die Gewährung der Tarifiermäßigung erfüllt sind. ²Ein Muster für die Gestaltung der Spendenbestätigung für Zuwendungen an unabhängige Wählervereinigungen enthält die Anlage 9 a. ³Zum Nachweis von Zuwendungen an politische Parteien wird auf Abschnitt 112 hingewiesen.

187. Abschnitt 213 e wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt gefaßt:

(1) ¹Zu den Einkünften im Sinne des § 35 Satz 1 EStG gehören insbesondere Veräußerungsgewinne im Sinne der §§ 14, 16, 17 und 18 Abs. 3 EStG sowie Forderungen aus einer betrieblichen Tätigkeit des Erblassers im Fall der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, die als nachträgliche Betriebseinnahmen den Erben zufließen, aber auch z. B. Einnahmen aus rückständigen Mietforderungen. ²Um die Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer zu mildern, sieht § 35 EStG eine Härteregelung vor.

Beispiel A:

Ein verstorbener Arzt vererbt Honorarforderungen in Höhe von 100 000 DM, die seiner Witwe als Alleinerbin im folgenden Kalenderjahr zufließen. Die Honorarforderungen sind Teil des erbschaftsteuerpflichtigen Erwerbs (§ 10 Abs. 1 ErbStG) von 500 000 DM. Bei der Veranlagung der Witwe zur Einkommensteuer für das Kalenderjahr 1990 beträgt die Summe der Einkünfte 150 000 DM, in der die Honorarforderungen enthalten sind. Das zu versteuernde Einkommen beträgt 140 000 DM.

1. Belastung mit Erbschaftsteuer:

Erbschaftsteuerpflichtiger Erwerb	500 000 DM
zuzüglich:	
Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	250 000 DM
Freibetrag nach § 17 Abs. 1 ErbStG	250 000 DM
Gesamterwerb	1 000 000 DM
Erbschaftsteuer nach Steuerklasse I	
7,5 v.H. von 500 000 DM =	37 500
Verhältnis der Erbschaftsteuer zum Gesamterwerb: $\frac{37\,500}{1\,000\,000} =$	3,75 v.H.

2. Belastung mit Einkommensteuer:

Summe der Einkünfte	150 000 DM
zu versteuerndes Einkommen	140 000 DM
tarifliche Einkommensteuer nach § 32 a Abs. 6 Nr. 1 EStG (Splittingtabelle)	36 096 DM
Von diesem Betrag entfallen auf die zugeflossenen Honorarforderungen anteilig $\frac{100\,000 \times 36\,096}{150\,000} =$ (abgerundet)	24 064 DM

3. Minderung der Einkommensteuer von	36 096 DM
um 3,75 v.H. von 24 064 DM (abgerundet)	— 902 DM
	<u>35 194 DM</u>

Beispiel B:

Zum Nachlaß gehört ein unbebautes Betriebsgrundstück, das beim Erwerb von Todes wegen mit einem Einheitswert von 100 000 DM + Zuschlag von 40 v.H. = 140 000 DM angesetzt worden ist. Das Grundstück wird im folgenden Jahr veräußert.

Der Buchwert des Grundstücks beträgt	150 000 DM
Veräußerungserlös	500 000 DM
Die auf den Veräußerungsgewinn von	350 000 DM

entfallende Einkommensteuer kann nicht ermäßigt werden, weil insoweit keine Belastung mit Erbschaftsteuer vorliegt.

b) Absatz 3 wird wie folgt gefaßt

(3) Hat der Steuerpflichtige eine durch frühere Erbfälle ausgelöste Erbschaftsteuer nur als Nachlaßverbindlichkeit getragen, kann die Einkommensteuer nicht nach § 35 EStG ermäßigt werden (vgl. BFH-Urteil vom 31. 3. 1977 — BStBl II S. 609).

c) Absatz 4 wird gestrichen.

188. Abschnitt 213 h wird wie folgt gefaßt

213 h. Anrechnung von Körperschaftsteuer bei Auslandsbeziehungen

(1) § 36 Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe e EStG schließt die Anrechnung von Körperschaftsteuer insbesondere für die Fälle aus, in denen ein unbeschränkt steuerpflichtiger Anteilseigner einen zweiten Wohnsitz in einem anderen Staat hat und das mit diesem Staat bestehende Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung das Besteuerungsrecht — vom Kapitalertragsteuerabzug nach Abkommensrecht abgesehen — dem anderen Staat zuweist.

(2) ¹In den Fällen des Artikels 4 Abs. 3 des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit der Schweiz vom 11. 8. 1971, in denen der Anteilseigner in der Bundesrepublik Deutschland eine ständige Wohnstätte oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat, aber in der Schweiz als ansässig gilt, steht das vorrangige Besteuerungsrecht der Schweiz zu. ²Die Bundesrepublik Deutschland hat — vom Kapitalertragsteuerabzug nach Abkommensrecht abgesehen — lediglich ein nachrangiges Besteuerungsrecht. ³Die Anrechnung von Körperschaftsteuer ist deshalb nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe e EStG ausgeschlossen. ⁴Zur Vermeidung von Härten kann die Einkommensteuer, die auf Grund des nachrangigen Besteuerungsrechts erhoben wird, in sinnvoller Anwendung der Grundsätze des § 2 Abs. 6 AStG begrenzt werden.

(3) Einem beschränkt steuerpflichtigen Anteilseigner ist die Anrechnung von Körperschaftsteuer nur zu gewähren, soweit die zur Anrechnung berechtigenden Einnahmen in einem inländischen Betrieb anfallen (§ 50 Abs. 5 letzter Satz EStG).

(4) ¹Bei erweiterter beschränkter Steuerpflicht ist die Körperschaftsteuer anzurechnen, wenn die Einnahmen, die zur Anrechnung berechtigen, im Inland bei der Veranlagung zur Einkommensteuer erfaßt werden und die für diese Einnahmen festzusetzende Einkommensteuer der Höhe nach nicht durch ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung begrenzt ist. ²Die nach § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG festzusetzende Mindesteinkommensteuer darf die Steuerabzugsbeträge nicht unterschreiten (§ 2 Abs. 5 Satz 3 AStG). ³Soweit in den Fällen des Artikels 4 Abs. 4 des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit der Schweiz vom 11. 8. 1971 der Bundesrepublik Deutschland ein Besteuerungsrecht zusteht, ist die Anrechnung von Körperschaftsteuer wie im Falle des Doppelwohnsitzes (vgl. Absatz 2) nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe e EStG ausgeschlossen. ⁴Die auf Grund des § 2 Abs. 1 und 5 AStG zusätzlich zu entrichtende deutsche Steuer wird nach Maßgabe des § 2 Abs. 6 AStG begrenzt.

189. Abschnitt 213 n wird wie folgt gefaßt

213 n. Einkommensteuer-Vorauszahlung

(1) ¹Eine Anpassung ist auch dann noch möglich, wenn eine Einkommensteuererklärung für den abgelaufenen VZ bereits abgegeben worden ist (BFH-Beschluß vom 27. 9. 1976 — BStBl 1977 II S. 33). ²Bei der getrennten Veranlagung von Ehegatten nach § 26 a EStG ist für die Ermittlung der 1 200-DM-Grenze in § 37 Abs. 3 Satz 4 EStG die Summe der für beide Ehegatten in Betracht kommenden Aufwendungen und abziehbaren Beträge zugrunde zu legen. ³Im Fall der Erhöhung einer Vorauszahlung zum nächsten Vorauszahlungstermin des laufenden Kalenderjahrs gilt die Monatsfrist des § 37 Abs. 4 Satz 2 EStG nicht (BFH-Urteile vom 22. 8. 1974 — BStBl 1975 II S. 15 und vom 25. 6. 1981 — BStBl 1982 II S. 105).

(2) Eine Herabsetzung der Vorauszahlungen wegen Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen nach § 14 a BerlinFG (§ 37 Abs. 3 Satz 8 EStG) kann nur dann vorgenommen werden, wenn

der Steuerpflichtige verbindlich erklärt, daß er in dem entsprechenden VZ die erhöhten Absetzungen nach § 14 a BerlinFG in Anspruch nehmen wird.

190. Abschnitt 214 wird aufgehoben.

191. Abschnitt 215 wird wie folgt gefaßt

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 einem Dienstverhältnis steht, die Bezüge aber von verschiedenen öffentlichen Kassen ausgezahlt und gesondert nach Maßgabe der jeweiligen Lohnsteuerkarte dem Steuerabzug unterworfen worden sind.

192. Abschnitt 217 wird wie folgt geändert:

a) Die Überschrift wird wie folgt gefaßt:

„217. Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG“.

b) Absatz 1 wird gestrichen.

c) Der bisherige Absatz 2 wird Absatz 1 und wie folgt gefaßt:

(1) ¹Die Vorschrift des § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG ist nur anwendbar, wenn der Arbeitnehmer nicht bereits nach den Vorschriften des § 46 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 bis 7 EStG zu veranlagern ist. ²Eine Veranlagung ist unabhängig vom Härteausgleich nach § 46 Abs. 3 EStG durchzuführen, auch wenn dieser im Ergebnis zu einem Betrag unter 800 DM führt (BFH-Urteil vom 2. 12. 1971 — BStBl 1972 II S. 278). ³Würden Einkünfte, die nicht der Lohnsteuer zu unterwerfen waren, auf Grund eines Härteausgleichsbetrags in gleicher Höhe unversteuert bleiben, so ist für die Anwendung der §§ 34, 34 c und 35 EStG kein Raum (BFH-Urteile vom 29. 5. 1963 — BStBl III S. 379 und vom 2. 12. 1971 — BStBl 1972 II S. 278). ⁴Satz 3 gilt auch, wenn eine Veranlagung zur Anwendung des § 34 f EStG durchgeführt wird.

d) Der bisherige Absatz 3 wird Absatz 2.

e) Im bisherigen Absatz 4, der Absatz 3 wird, wird das Klammerzitat „(§ 32 Abs. 2 EStG)“ durch das Klammerzitat „(§ 2 Abs. 5 EStG)“ ersetzt.

193. Abschnitt 218 wird aufgehoben.

194. Abschnitt 219 wird wie folgt gefaßt:

219. Beseitigung von Härten in bestimmten Fällen des § 46 Abs. 2 EStG

¹Bestehen die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, die nicht der Lohnsteuer zu unterwerfen waren, sowohl aus positiven Einkünften als auch aus negativen Einkünften (Verlusten), so wird ein Härteausgleich nur gewährt, wenn die Summe dieser Einkünfte abzüglich der darauf entfallenden Beträge nach § 13 Abs. 3 und § 24 a EStG einen positiven Einkunftsbeitrag von nicht mehr als 800 DM oder 1 600 DM ergibt. ²Das gilt auch in den Fällen der Zusammenveranlagung von Ehegatten, in denen der eine Ehegatte positive und der andere Ehegatte negative Einkünfte, die nicht der Lohnsteuer zu unterwerfen waren, bezogen hat, und im Fall der Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 4 EStG (BFH-Urteil vom 24. 4. 1961 — BStBl III S. 310).

Beispiel:

Ein 65jähriger Arbeitnehmer, auf dessen Lohnsteuerkarte ein Freibetrag im Sinne des § 39 a Abs. 1 Nr. 5 EStG eingetragen worden ist, hat neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Ruhegeld) folgende Einkünfte bezogen:

Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft	4 500 DM
Verlust aus Vermietung und Verpachtung	— 500 DM
positive Summe dieser Einkünfte	4 000 DM

Prüfung des Veranlagungsgrundes nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG:

Summe der einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, die nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn unterlagen	4 000 DM
Abzug nach § 13 Abs. 3 EStG	2 000 DM
Altersentlastungsbetrag nach § 24 a EStG (40 v.H. aus 4 000 DM =)	1 600 DM
	— 3 600 DM
	400 DM.

Die Voraussetzungen des § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG sind nicht gegeben; der Arbeitnehmer ist nach § 46 Abs. 2 Nr. 4 EStG zu veranlagern.

Härteausgleich nach § 46 Abs. 3 EStG:

Betrag der einkommensteuerpflichtigen (Neben-)Einkünfte	4 000 DM
Abzug nach § 13 Abs. 3 EStG	— 2 000 DM
Altersentlastungsbetrag nach § 24 a EStG	— 1 600 DM
Vom Einkommen abziehbarer Betrag	400 DM

195. Abschnitt 220 wird aufgehoben.

196. In Abschnitt 222 a Abs. 2 wird die Verweisung „BFH-Urteil vom 28. 2. 1973 (BStBl II S. 660)“ durch die Verweisung „BFH-Urteile vom 28. 2. 1973 (BStBl II S. 660) und vom 20. 7. 1988 (BStBl 1989 II S. 87)“ ersetzt.

197. Abschnitt 227 c wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 3 werden die Worte „die Aufsichtsratsvergütungen oder“ gestrichen und das Klammerzitat „(§ 73 h EStDV)“ durch das Klammerzitat „(§ 50 d EStG)“ ersetzt.
- b) In Absatz 5 wird der zweite Satz gestrichen.

198. Abschnitt 227 d wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 5 werden die beiden Beispiele wie folgt gefaßt:

Beispiel 1:

Erworbene Anteile gehören zum Betriebsvermögen des Erwerbers.

1. Sachverhalt

Der anrechnungsberechtigte Steuerpflichtige E erwirbt im Jahr 1 vom nichtanrechnungsberechtigten Veräußerer V die Hälfte der Aktien der inländischen Z-AG.

Nennbetrag der erworbenen Aktien	1 000 000 DM
Anschaffungskosten	1 600 000 DM

In den Jahren 1 bis 4 zahlt die Z-AG Dividenden von jährlich 200 000 DM, die zu 50 v.H. auf den Erwerber entfallen.

Im Jahr 7 macht E eine Teilwertabschreibung in Höhe von 400 000 DM auf die erworbenen Anteile geltend. Er legt glaubhaft dar, daß eine Teilwertverringerung in Höhe von 300 000 DM darauf zurückzuführen ist, daß die Z-AG ab dem Jahr 5 in eine längerwährende Verlustsituation geraten ist.

2. Berechnung des Sperrbetrags und der steuerlich anzuerkennenden Gewinnminderung infolge der Teilwertabschreibung:

a) Sperrbetrag zum 31.12. des Jahres 1:

Anschaffungskosten	1 600 000 DM
Nennwert der erworbenen Anteile	— 1 000 000 DM
Sperrbetrag	600 000 DM

b) Rest-Sperrbetrag zum 31.12. des Jahres 7:

Bisheriger Sperrbetrag	600 000 DM
Vorgenommene Teilwertabschreibung	400 000 DM
Steuerlich zu berücksichtigende Gewinnminderung —	300 000 DM
Nach § 50 c EStG nicht zu berücksichtigende Gewinnminderung	100 000 DM
Rest-Sperrbetrag zum 31.12. des Jahres 7	500 000 DM

Beispiel 2:

Erworbene Anteile gehören zum Privatvermögen des Erwerbers

Sachverhalt wie Beispiel 1 mit der Abweichung, daß der Erwerber die erworbene wesentliche Beteiligung im Jahr 7 für 1 200 000 DM veräußert.

Der erklärte Veräußerungsverlust im Sinne des § 17 EStG (Erlös 1 200 000 DM — Anschaffungskosten 1 600 000 DM) von 400 000 DM ist nach § 50 c EStG in Höhe von 100 000 DM nicht

zu berücksichtigen. Der Rest-Sperrbetrag zum 31.12. des Jahres 7 von (600 000 DM — 100 000 DM) 500 000 DM ist nach § 50 c Abs. 7 EStG für die Besteuerung bei dem Rechtsnachfolger des Erwerbers von Bedeutung (vgl. Absatz 11).

- b) In Absatz 6 werden in dem Beispiel die Jahreszahl „1981“ durch „3“ und die Jahreszahl „1979“ durch „1“ ersetzt.
- c) In Absatz 7 wird in dem Beispiel bei Nummer 3 Buchstabe a nach dem Wort „ungemildert“ der Klammerzusatz „(mit 56 v.H.)“ eingefügt.

199. In Abschnitt 228 Abs. 1 wird Satz 1 wie folgt gefaßt:

„Eine Rücklage für Preissteigerung kann nur für vertretbare Wirtschaftsgüter in Wirtschaftsjahren, die vor dem 1. 1. 1990 enden, gebildet werden (§ 74 Abs. 1 EStDV); sie ist spätestens bis zum Ende des auf die Bildung folgenden sechsten Wirtschaftsjahrs gewinnerhöhend aufzulösen (§ 74 Abs. 5 EStDV).“

200. Abschnitt 229 wird aufgehoben.

201. Abschnitt 231 Abs. 3 wird gestrichen.

202. In Abschnitt 233 a Abs. 7 werden in dem Beispiel der Satz „20 v.H.“ jeweils durch den Satz „10 v.H.“, der Betrag „2 400 DM“ jeweils durch den Betrag „2 700 DM“ und der Betrag „2 800 DM“ durch den Betrag „3 150 DM“ ersetzt.

203. Anlage 4 wird wie folgt geändert:

- a) Der Zuordnungshinweis „(Zu Abschnitt 42 Abs. 7)“ wird durch den Zuordnungshinweis „(Zu Abschnitt 44 Abs. 6)“ ersetzt.
- b) In Spalte 1 werden die Worte „Antrag auf Baugenehmigung“ jeweils durch die Worte „Bauantrag“ ersetzt.
- c) In Nummer 7 Spalte 5 werden die Zitate „, § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG 1990, § 52 Abs. 11 Satz 3 EStG 1990“ angefügt.
- d) In Nummer 8 Spalte 5 werden die Zitate „, § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG 1990, § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG 1990“ angefügt.
- e) Folgende Nummer 9 mit den Spalten 1, 2, 4 und 5 wird angefügt:

„9.	Bauantrag oder Anschaffung und Abschluß des obligatorischen Vertrags nach dem 28. 2. 1989	wie zu 7., soweit sie Wohnzwecken dienen	4 x 7 %	§ 7 Abs. 5 Satz 2 EStG 1990,
			6 x 5 %	§ 52 Abs. 11
			6 x 2 %	Satz 1 EStG
			24 x 1,25 %	1990.“

204. Die Anlage 4a wird wie folgt geändert

a) Die Überschrift wird wie folgt gefaßt

„Übersicht über die steuerrechtlichen Vorschriften der §§ 7 b, 10 e, 10 f und 52 Abs. 21 EStG“.

b) Die Nummern 8 und 9 werden wie folgt gefaßt:

Geltungsbereich	Begünstigte Objekte	Zulässige erhöhte Absetzungen und Absetzungen vom Restwert bzw. Abzugsbetrag	Höchstgrenze der begünstigten Herstellungskosten/Anschaffungskosten	Zubauten, Ausbauten, Umbauten, Erweiterungen	Begünstigung der Anschaffung	Gesetzliche Vorschriften
1	2	3	4	5	6	7
8. Antrag auf Baugenehmigung oder Baubeginn nach dem 29. 7. 1981 oder Anschaffung auf Grund eines nach dem 29. 7. 1981 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts und Herstellung oder Anschaffung vor dem 1. 1. 1987	Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser und Eigentumswohnungen, die zu mehr als 66 $\frac{2}{3}$ % Wohnzwecken dienen	wie zu 7.; ggf. zusätzlich Steuerermäßigung nach § 34 f EStG (vgl. Anlage 10 a Nr. 1)	200 000 DM bei Einfamilienhäusern und Eigentumswohnungen; 250 000 DM bei Zweifamilienhäusern	wie zu 7.	wie zu 7.	§ 7 b EStG 1983. § 7 b EStG 1987 (ggf. § 52 Abs. 21 Satz 4 EStG 1987)
9. Herstellung oder Anschaffung nach dem 31. 12. 1986	Wohnung in einem eigenen Haus oder eigene Eigentumswohnung bei Nutzung zu eigenen Wohnzwecken	je 5%: Jahr der Herstellung oder Anschaffung und die folgenden 7 Jahre; ggf. zusätzliche Steuerermäßigung nach § 34 f Abs. 2 EStG in der jeweiligen Fassung ab 1987 (vgl. Anlage 10 a Nr. 2 und 3)	300 000 DM einschließlich der Hälfte der Anschaffungskosten für den dazugehörigen Grund und Boden	begünstigt sind Herstellungskosten zu eigenen Wohnzwecken genutzter Ausbauten und Erweiterungen an einer im Inland belegenen, zu eigenen Wohnzwecken genutzten eigenen Wohnung	begünstigt ist jeder entgeltliche Erwerb, ausgenommen Anschaffungen zwischen zusammenveranlagenden Ehegatten	§ 10 e EStG 1987

c) Folgende Nummern 10 bis 13 werden angefügt:

10. Abschluß von bestimmten Herstellungsmaßnahmen vor dem 1. 1. 1992	zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnungen im eigenen Haus, Baudenkmal oder Gebäude in einem Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich	je 10%: Jahr, in dem die Maßnahmen abgeschlossen worden ist, und die folgenden 9 Jahre				§ 52 Abs. 21 Sätze 2, 4 und 6 EStG in Verbindung mit § 82 a Abs. 1, 2 und 4, §§ 82 g, 82 i EStDV
11. Entstehen von bestimmtem Erhaltungsaufwand vor dem 1. 1. 1992	zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung im eigenen Haus	wie zu 10.				§ 52 Abs. 21 Sätze 5 und 6 EStG in Verbindung mit § 82 a Abs. 3 und 4 EStDV

	geltungs- bereich	Begünstigte Objekte	Zulässige erhöhte Absetzungen und Absetzungen vom Restwert bzw. Abzugs- betrag	Höchstgrenze der begünstig- ten Herstel- lungskosten/ Anschaffungs- kosten	Zubauten, Ausbauten, Umbauten, Erweiterungen	Begünstigung der Anschaffung	Gesetz- liche Vor- schriften
	1	2	3	4	5	6	7
12.	Abschluß von bestimmten Herstellungsmaßnahmen nach dem 31. 12. 1991 oder Anschaffung	zu eigenen Wohnzwecken genutztes eigenes Gebäude in einem Sanierungsgebiet oder städtebaulicher Entwicklungsbereich bzw. Baudenkmal	wie zu 10.			begünstigt sind Anschaffungskosten, die auf bestimmte Baumaßnahmen entfallen	§ 10 I Abs. 1 EStG in der Fassung des WoBauFG vom 22. 12. 1989 (BSiBl I S. 505)
13.	Entstehen von bestimmten Erhaltungsaufwand nach dem 31. 12. 1989	wie zu 12.	wie zu 10.				§ 10 I Abs. 2 EStG in der Fassung des WoBauFG vom 22. 12. 1989 (BSiBl I S. 505)

d) Dem Schlußtext wird folgender Satz angefügt:

„Zu den Nummern 12 und 13: Begünstigung insgesamt nur für ein Objekt, das die Voraussetzungen einer der Nummern 10 bis 13 erfüllt, bei Ehegatten für zwei Objekte.“

205. Anlage 5 wird wie folgt gefaßt:

Anlage 5
(Zu Abschnitt 87 a Abs. 2)

I.

Verzeichnis der ausländischen Versicherungsunternehmen, denen die Erlaubnis zum Betrieb eines nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 ESIG begünstigten Versicherungszweigs im Inland erteilt ist
Stand 1. 5. 1990

Lfd. Nr.	Name des Versicherungsunternehmens	Sitz	Steuerbegünstigte Versicherungszweige	Zulassungsgebiet ¹⁾	Hauptbevollmächtigter der Niederlassung
1	2	3	4	5	6
1.	ABELLE ASSURANCES Societé Anonyme d'Assurances Incendi, Accidents et Risques Divers	Köln, Paris	Unfall, Haftpflicht	A	Dipl.-Kfm. D. Wendelstadt, Colonia-Allee 10—20, 5000 Köln 80
2.	Cigna Ins. Comp.	Brüssel	Unfall, Haftpflicht, Kraftfahr	A	Ernst Harry Schmah, Erlenstraße 2—6, 6000 Frankfurt/Main
3.	Allgemeine Feuer- und Unfallversicherungs-Gesellschaft (Assurances Générales de France I.A.R.T. Paris)	Paris	Haftpflicht	A	Rene Schöneberger, Bachemstraße 4—6, 5000 Köln 1
4.	ANSVAR Versicherungsges. Niederl. der ANSVAR Insurance Comp. Ltd. Eastbourne	Eastbourne	Haftpflicht, Unfall, Kraftfahr	A	Peter Lochner, Kieler Straße 212, 2000 Hamburg 54
5.	BASLER Lebens-Versicherungs-Gesellschaft	Basel	Leben	A	Dir. F. R. Sterr, Basler Straße 4, 6380 Bad Homburg v.d.H.
6.	Basler Versicherungs-gesellschaft	Basel	Unfall, Haftpflicht, Kraftfahr-Unfall, Kraftfahr-Haftpflicht	A	Dir. F. R. Sterr, Basler Straße 4, 6380 Bad Homburg v.d.H.
7.	Chubb Versicherungsges. S.A. Brüssel/Belgien	Brüssel	Haftpflicht, Unfall	A	David E. French, Humboldtstraße 10, 4000 Düsseldorf 1
8.	Commercial Union Assurance Company plc	London	Haftpflicht	A	Michael Berndt, Trostbrücke 4, 2000 Hamburg 11
9.	ELVIA Versicherungs-Gesellschaft AG	Zürich	Unfall, Haftpflicht	A	Dr. Alois Weber, Neherstr. 1, 8000 München 80
10.	E & L Lebensversicherung	London	Leben	A	Timothy J. Ward, Hans-Bredow-Straße 1, 6200 Wiesbaden
11.	Erste Allgemeine Versicherungs-Aktiengesellschaft	Wien	Unfall, Haftpflicht, Kraftfahr-Unfall, Kraftfahr-Haftpflicht	A	Wolfgang E. Vogel, Sonnenstraße 31, 8000 München 2
12.	Federal Insurance Comp.	Millburn New Jersey New York USA	Haftpflicht, Unfall	A	David E. French, Humboldtstraße 10, 4000 Düsseldorf 1
13.	Fuji Fire & Marine Insurance Company (U.K.) Limited, London	London	Unfall, Haftpflicht	A	Dr. rer. pol. Heinrich Dickmann, Riethorst 2, 3000 Hannover 51
14.	General Accident Fire and Life Ass.	Perth (Schottland)	Haftpflicht, Unfall	A	Willi Karl Staiger, Mainzer Landstraße 47, 6000 Frankfurt/Main 1

Lfd. Nr	Name des Versicherungsunternehmens	Sitz	Steuerbegünstigte Versicherungszweige	Zulassungsgebiet ¹⁾	Hauptbevollmächtigter der Niederlassung
1	2	3	4	5	6
15.	HELVETIA Schweizerische Feuerversicherungs-Gesellschaft	St. Gallen	Unfall, Haftpflicht, Kraftfahr-Unfall, Kraftfahr-Haftpflicht	A	Dir. Dr. Wolfgang Kuhn, Berliner Straße 56—58, 6000 Frankfurt/Main 1
16.	Insurance Company of North America	Philadelphia	Unfall, Haftpflicht, Kraftfahr-Unfall, Kraftfahr-Haftpflicht	A	Ernst-Harry Schmahl, Reuterweg 47, 6000 Frankfurt/Main 1
17.	Interloyd Verzekering Maatschappij N.V., Rotterdam	Rotterdam	Unfall, Haftpflicht	A	Wolf-Jürgen Thurnagel, Graf-Adolf-Straße 1b, 4000 Düsseldorf 1
18.	KOA INSURANCE COMPANY (U.K.) Limited, London	London	Unfall, Haftpflicht	A	Wilko H. Börner, Aureliusstr. 2, 5100 Aachen
19.	La Garantie Mutuelle des Fonctionnaires et Employés de l'Etat et des Services Publies soc. d'ass. à forme Mutuelle	Paris	Kraftfahr-Unfall, Kraftfahr-Haftpflicht	A	Frank M. Baron, Hahnstraße 40, 6000 Frankfurt/Main 71
20.	Le Secours IARD, Comp d'Ass. et de Réassurances	Paris	Haftpflicht, Unfall	A	Gerd-Jochen Köthnig, Aureliusstraße 2, 5100 Aachen
21.	L'Union des Assurances des Paris I.A.R.D.	Paris	Haftpflicht, Unfall	A	Jean-Paul Hamm, Königswinterer Str. 626, 5300 Bonn 3
22.	NATIONAL UNION Feuerversicherungsgesellschaft	Pittsburgh USA	Unfall, Haftpflicht, Kraftfahr-Unfall, Kraftfahr-Haftpflicht	A	Ulrich Reinholdt, Oberlindau 76—78, 6000 Frankfurt/Main 1
23.	»NEU ROTTERDAM« Vers.-Ges. Zweigniederl. der Assurantie Maatschappij »Nieuw Rotterdam« N.V.	Rotterdam	Haftpflicht, Unfall	A	Karl-Heinz Dücker, Innere Kanalstraße 69, 5000 Köln 30
24.	N.V. Interpolis Schade	Tilburg	Kranken	nur Seifkangebiet auf Grund des Grenzlandvertrags	
25.	PAX Schweizerische Lebensversicherungs-Gesellschaft	Basel	Leben	A	Hermann Jauch, Herzog-Wilhelm-Str. 35, 8000 München 2
26.	Pearl-Assurance Public Ltd., Comp.	London	Unfall, Haftpflicht	A	Günter Starcke, An der Alster 5, 2000 Hamburg 1
27.	PRESERVATRICE FONCIERE VIE	Puteaux (Frankreich)	Leben	nur Saarland	Hans Alt, Sulzbachstr. 15, 6600 Saarbrücken
28.	Royal Insurance (int.) Ltd.	Liverpool	Unfall, Haftpflicht	A	Wolf-Dieter Baumgartl, Aureliusstraße 2, 5100 Aachen
29.	Schweizerische Lebensversicherungs- und Rentenanstalt	Zürich	Leben	A	Dipl.-Math. G. Hox, Leopoldstraße 8—10, 8000 München 40
30.	SKANDIA Versicherungs-Aktiengesellschaft	Stockholm	Unfall, Haftpflicht, Kraftfahr-Unfall, Kraftfahr-Haftpflicht	A	Manfred Valentin Hooek, Graf-Folke-Bernadotte-Str. 23, 6078 Neu-Isenburg 1
31.	Sovereign Marine & General Insurance Company Limited	London	Haftpflicht	A	Michael Berndt, Trostbrücke 4, 2000 Hamburg 11
32.	SUN ALLIANCE AND LONDON Insurance plc.	London	Unfall, Haftpflicht	A	Berthold Jäger, Am Wall 153—156, 2800 Bremen 1
33.	Taisko Marine & Fire Insurance Comp. (U.K.) Lim.	London	Unfall, Haftpflicht	A	Hans-Heinz Möller, Ballindamm 39, 2000 Hamburg 1

Lfd. Nr.	Name des Versicherungsunternehmens	Sitz	Steuerbegünstigte Versicherungszweige	Zulassungsgebiet ¹⁾	Hauptbevollmächtigter der Niederlassung
1	2	3	4	5	6
34.	The Continental Insurance Comp. Concord	New Hampshire	Haftpflicht, Unfall	A	Heinrich J. Stöppel, Fr.-Ebert-Anl. 2—14 6000 Frankfurt/Main
35.	The Home Insurance Company, New York	Manchester	Unfall, Haftpflicht	A	Ludwig Krepper, Rudolf-Karl-Str. 178, 4000 Düsseldorf 1
36.	The Nippon Fire and Marine Insurance Company (U.K.), Limited	London	Unfall, Haftpflicht	A	Herbert Schroder, Dornbusch 4, 2000 Hamburg 1
37.	The Northern Assurance Company Limited	London	Haftpflicht in Verbindung mit Bauwesenversicherung	A	Dr. jur. Hans-Joachim Enge, Herrlichkeit 6, 2800 Bremen 1
38.	The Prudential Assurance Comp. Ltd.	London	Haftpflicht, Unfall	A	Ludwig Krepper, Rudolf-Karl-Str. 178, 4000 Düsseldorf 1
39.	The SUMITOMO MARINE & FIRE INS. COMP. (EUROPE) LIM.	London	Unfall, Haftpflicht	A	Stefan W. Berlin, Logeplatz 20, 2000 Hamburg 20
40.	The Tokio Marine and Fire Insurance Comp. (U.K.) Ltd. London	London	Haftpflicht, Unfall	A	Wolfg. Peter Schuess, Trostbrücke 1, 2000 Hamburg 11
41.	The Yasuda Fire and Marine Ins. Comp. Lim.	Tokio	Unfall, Haftpflicht	A	Lias Kleyboidt, Gereonstr. 43—65, 5000 Köln 1
42.	United Services Automobile ²⁾ Association	San Antonio Texas/USA	Kraftfahr-Haftpflicht	A	Rolf E. Metzner, Bockenheimer Landstraße 94—96, 6000 Frankfurt/Main 1
43.	Vereinigte Versicherungsgesellschaft von Amerika Zweigniederlassung der COMBINED INSURANCE COMPANY OF AMERICA	Chicago/ Illinois USA	Unfall	A	Ishrat H. Khan, Friedrich-Bergius-Str. 5, 6200 Wiesbaden-Biebrich
44.	Vita Lebensversicherungs-Aktiengesellschaft	Zürich	Leben	A	Generaldir. Dr. Heinz Koster, Zürich-Haus am Opernplatz, 6000 Frankfurt/Main 17
45.	„Winterthur“ Lebensversicherungs-Gesellschaft	Winterthur	Leben	A	Dr. Walter Wupperfeld, Leopoldstraße 204, 8000 München 40
46.	„Winterthur“ Schweizerische Versicherungs-Gesellschaft	Winterthur	Unfall, Haftpflicht, Kraftfahr-Unfall, Kraftfahr-Haftpflicht	A	Dr. Walter Wupperfeld, Leopoldstraße 204, 8000 München 40
47.	„Zürich“ Versicherungs-Gesellschaft	Zürich	Unfall, Haftpflicht, Kraftfahr-Unfall, Kraftfahr-Haftpflicht	A	Generaldir. Dr. Heinz Koster, Bockenheimer Landstr. 2—4, 6000 Frankfurt/Main 17

¹⁾ A = Geltungsbereich des Einkommensteuergesetzes.

²⁾ Das Unternehmen ist lediglich im Rahmen des Zusatzabkommens zu dem Abkommen zwischen den Partnern des Nordatlantikvertrags über die Rechtsstellung ihrer Truppen hinsichtlich der in der Bundesrepublik Deutschland stationierten ausländischen Truppen (BGBl. 1961 II S. 1218 II.) tätig.

II.

Zu den ausländischen Versicherungsunternehmen, denen die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Bundesgebiet erteilt ist, gehören auch die unter Artikel 15 des Grenzvertrags vom 8. April 1960 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande (BGBl. 1963 II S. 458 [467]) fallenden Versicherungsunternehmen mit Sitz

in den Niederlanden. Diese Unternehmen dürfen hier nach die Versicherungstätigkeit, die sie in den aus niederländischer Auftragsverwaltung zurückgekehrten Gebieten in bezug auf dort ansässige Personen zur Zeit des Inkrafttretens des Grenzvertrags am 1. August 1963 ausgeübt haben mit der Ausnahme der Kraftfahr-Haftpflichtversicherung, weiterbetreiben.“

206. Anlage 6 wird wie folgt gefaßt

„Anlage 6
(Zu Abschnitt 92 Abs. 1)

Verzeichnis der Bausparkassen

I. Öffentlich-rechtliche Bausparkassen

1. Badische Landesbausparkasse
Siegfried-Kühn-Straße 4
Postfach 14 60
7500 Karlsruhe 1
2. Bayerische Landesbausparkasse
Oskar-von-Miller-Ring 3
Postfach 20 05 03
8000 München 2
3. Landesbausparkasse Berlin
Berliner Straße 148
Postfach 31 08 80
1000 Berlin 31
4. Landesbausparkasse Bremen
Am Brill 1—3
Postfach 10 78 80
2800 Bremen 1
5. Öffentliche Bausparkasse Hamburg
Pappelallee 41
Postfach 76 08 45
2000 Hamburg 76
6. Landesbausparkasse Hessen
Junghofstraße 13—15
Postfach 11 08 33
6000 Frankfurt/Main 11
7. Landes-Bausparkasse Münster/Düsseldorf
 - a) Himmelreichallee 40
Postfach 61 40
4400 Münster
 - b) Neusser Straße 111
Postfach 11 31
4000 Düsseldorf 1
8. Landes-Bausparkasse Hannover/Braunschweig
 - a) Ihmeplatz 5
Postfach 263
3000 Hannover 1
 - b) Nord-LB-Zentrum
Postfach 495
3300 Braunschweig
 - c) Domshof 26
Postfach 10 79 45
2800 Bremen 1
 - d) Markt 4
Postfach 1 26 65
2900 Oldenburg
9. Landesbausparkasse Rheinland-Pfalz
Am Brand 12
Postfach 29 80
6500 Mainz 1
10. Landesbausparkasse Saarbrücken
Bahnhofstraße 111
Postfach 218
6600 Saarbrücken 3
11. Landesbausparkasse Schleswig-Holstein
Schloßgarten 14
Postfach 11 02
2300 Kiel 1
12. Landesbausparkasse Württemberg
Kronenstraße 25
Postfach 472
7000 Stuttgart 1

II. Private Bausparkassen

1. Aachener Bausparkasse AG
Theaterstraße 92—94, Postfach 7
5100 Aachen
2. AHW Bausparkasse
Allgemeines Heimstättenwerk AG
Alte Heerstraße 14, Postfach 10 13 12
3250 Hameln 1
3. Alte Leipziger Bausparkasse AG
Alte-Leipziger-Platz 1, Postfach 13 07
6370 Oberursel 1
4. Badenia Bausparkasse AG
Karlstraße 52—54, Postfach 15 69
7500 Karlsruhe 1
5. Bausparkasse Gemeinschaft der Freunde Wüstenrot
Gemeinnützige GmbH
Wüstenrot-Haus, Postfach
Hohenzollernstraße 46
7140 Ludwigsburg/Württ.
6. Bausparkasse Mainz AG
Kantstraße 1, Postfach 14 80
6500 Mainz
7. Bausparkasse Schwäbisch Hall AG
Craishheimer Straße 52
7170 Schwäbisch Hall
8. BHW-Bausparkasse Beamtenheimstättenwerk
Gemeinnützige Bausparkasse für den
öffentlichen Dienst GmbH
Lubahnstraße 2, Postfach 10 13 22
3250 Hameln 1
9. Colonia Bausparkasse AG
Viktoriastraße 34—36, Postfach 761
4600 Dortmund 1
10. Debeka Bausparkasse AG
Hohenzollernstraße 118—120, Postfach 17 49
5400 Koblenz
11. Deutsche Bank Bauspar AG
Bockenheimer Landstraße 42, Postfach 1007 46
6000 Frankfurt/Main 1
12. DBS Deutsche Bausparkasse AG
Heinrichstraße 2, Postfach 40 41
6100 Darmstadt
13. Deutscher Ring Bausparkasse AG
Ost-West-Straße 110, Postfach 50 03 26
2000 Hamburg 11
14. Dresdner Bauspar AG
Mainer Landstr. 46, Postfach 11 06 41
6000 Frankfurt/Main 1
15. Heimstatt Bauspar-AG
Haydnstraße 6—8, Postfach 15 10 20 (Mü 15)
8000 München 2
16. Iduna Bausparkasse AG
Neue Rabenstraße 15—19, Postfach 30 27 61
2000 Hamburg 36
17. Leonberger Bausparkasse AG
Lindenstraße 21, Postfach 15 18
7250 Leonberg/Württ.
18. mh Bausparkasse AG
Wotanstraße 88
8000 München 19

207. Anlage 7 wird wie folgt geändert:

a) Nummer 8 wird wie folgt gefaßt:

„8. die Zwecke der Spitzenverbände der freien Wohlfahrtspflege (Arbeiterwohlfahrt, Diakonisches Werk der Evangelischen Kirche in Deutschland, Deutscher Caritasverband, Der Paritätische Wohlfahrtsverband, Deutsches Rotes Kreuz, Zentralwohlfahrtsstelle der Juden in Deutschland), ihrer Unterverbände und der diesen Verbänden angeschlossenen Einrichtungen und Anstalten.“

b) In Nummer 13 werden nach dem Wort „Arbeitsschutz“ die Worte „Katastrophenschutz, Zivilschutz“ eingefügt.

c) Nummer 21 wird wie folgt gefaßt:

„21. die Förderung der Tierzucht, der Pflanzenzucht, der Kleingärtnerei, des traditionellen Brauchtums einschließlich des Karnevals, der Fastnacht und des Faschings, der Soldaten- und Reservistenbetreuung, des Amateurfunkens, des Modellflugs und des Hundesports, wenn der Empfänger der Zuwendung eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine öffentliche Dienststelle ist.“

208. Nach Anlage 9 wird folgende neue Anlage 9a eingefügt:

Anlage 9a
(Zu Abschnitt 213 b Abs. 5)

Aussteller (Bezeichnung des Vereins)

Muster

Bestätigung über Zuwendungen an unabhängige Wählervereinigungen

Name und Wohnort des Zuwendenden		
Betrag / Wert der Zuwendung in Ziffern	in Buchstaben	Tag d. Zuwendung
Bei Sachzuwendung: genaue Bezeichnung des Gegenstandes		

Wir sind ein

- rechtsfähiger
 nichtrechtsfähiger
 Verein ohne Parteicharakter.

Der Zweck unseres Vereins ist ausschließlich darauf gerichtet, durch Teilnahme mit eigenen Wahlvorschlägen bei der politischen Willensbildung mitzuwirken, und zwar an Wahlen auf

- Bundesebene.
 Landesebene.
 Kommunalebene.

Wir bestätigen, daß wir die Zuwendung nur für diesen Zweck verwenden werden.

- Wir sind mit mindestens einem Mandat vertreten im (Parlament, Rat) _____

- Wir haben der Wahlbehörde/dem Wahlorgan der _____
 am _____ angezeigt, daß wir uns an der folgenden Wahl mit eigenen Wahlvorschlägen beteiligen werden:

_____ am _____

- An der letzten Wahl haben wir uns mit eigenen Wahlvorschlägen beteiligt, und zwar an der _____
 _____ am _____

- An der letzten oder an einer früheren Wahl haben wir uns nicht mit eigenen Wahlvorschlägen beteiligt und eine Beteiligung der zuständigen Wahlbehörde/dem zuständigen Wahlorgan auch nicht angezeigt.

Wir werden geführt beim Finanzamt

Steuernummer

Ort, Datum und Unterschrift

209. Die bisherige Anlage 9 a wird Anlage 9 b.

210. Anlage 10 wird wie folgt gefaßt

Anlage 10
(Zu Abschnitt 212 a)

Verzeichnis
ausländischer Steuern, die der deutschen Einkommensteuer entsprechen

Abu Dhabi (Vereinigte Arabische Emirate)
income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer)

Äthiopien
income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer) einschließlich trade profits tax (Steuer auf gewerbliche Einkünfte)

Afghanistan
income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer)

Algerien
contribution foncière des propriétés bâties (Steuer auf Einkünfte aus bebauten Grundstücken),
contribution foncière des propriétés non bâties (Steuer auf Einkünfte aus unbebauten Grundstücken),
impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (Steuer auf gewerbliche Einkünfte),
impôt sur les bénéfices d'exploitation agricole (Steuer auf landwirtschaftliche Einkünfte),
impôt sur les traitements publics et privés, les indemnités et émoluments, les pensions et les rentes viagères (Steuer auf Gehälter aus öffentlicher und privater Hand, auf Entschädigungen und Nebeneinkünfte, auf Löhne, Ruhegehälter und Leibrenten),
impôt sur les bénéfices non commerciaux (Steuer auf nichtgewerbliche Gewinne),
impôt complémentaire sur l'ensemble du revenu (Ergänzungsteuer auf das Gesamteinkommen),
impôt sur les revenus des contribuables n'ayant pas en Algérie d'installation professionnelle permanente (Steuer auf Einkünfte Nichtansässiger ohne ständige Niederlassung in Algerien)*),
impôt sur les revenus des entreprises étrangères de construction (Steuer auf Einkünfte ausländischer Bauunternehmen)*)

Angola
contribuição industrial (Steuer auf gewerbliche Einkünfte),
imposto predial urbano (Steuer auf Einkünfte aus bebauten Grundstücken),
imposto profissional (Steuer auf Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit),
imposto sobre el explorações agrícolas, florestais, pecuárias, de pesca, de minas e de sal (Steuer auf Ein-

künfte aus Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Viehwirtschaft, Fischerei, Bergbau und Salzgewinnung),
imposto complementar (Ergänzungsteuer)

Barbados
income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer)

Birma
income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer),
super tax (Zusatzsteuer)

Bolivien
impuesto a la renta (Einkommen- und Körperschaftsteuer) einschließlich impuesto sobre la renta de empresas (Steuer auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit),
impuesto complementario a la renta global (Ergänzungsteuer auf das Gesamteinkommen)

Botsuana
income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer) einschließlich withholding tax (Abzugsteuer) für Steuer ausländischer auf Zinsen, Dividenden und Nutzungsgewinnen.

Chile
impuesto a la renta (Einkommen- und Körperschaftsteuer),
impuesto global complementario (Ergänzungsteuer auf das Gesamteinkommen),
impuesto adicional (Zusatzsteuer),
sobretasa adicional (Zuschlag auf Einkommen- und Zusatzsteuer)

China (Taiwan)
consolidated income tax (Einkommensteuer der natürlichen Personen),
profit-seeking-enterprise income tax (Einkommensteuer der gewerblichen Unternehmen)

Cookinseln
income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer)

Costa Rica
impuesto sobre la renta (Einkommen- und Körperschaftsteuer)

*) Ersetzt die ab 1. 1. 1984 aufgehobene taxe forfaitaire (vgl. BMF-Schreiben vom 8. 5. 1985, BStBl I S. 204).

Dominikanische Republik

impuesto sobre la renta (Einkommen- und Körperschaftsteuer),

contribucion adicional al impuesto sobre la renta (Zuschlag zur Einkommensteuer)

Dubai (Vereinigte Arabische Emirate)

income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer)

El Salvador

impuesto sobre la renta (Einkommen- und Körperschaftsteuer)

Fidachi

income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer) einschließlich surtax (Zusatzsteuer), surcharge (Zuschlag) und dividend tax (Quellensteuer auf Dividenden)

Gabun

impôt général sur le revenu des personnes physiques (allgemeine Einkommensteuer), einschließlich retenue à la source (Quellensteuer),

impôt sur les sociétés (Körperschaftsteuer), einschließlich retenue à la source (Quellensteuer),

taxe complémentaire sur les traitements publics et privés, les indemnités et émoluments, les salaires (Zusatzsteuer auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit)

Gambia

income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer)

Ghana

income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer)

Gibraltar

income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer)

Guatemala

impuesto sobre la renta (Einkommen- und Körperschaftsteuer), einschließlich impuesto adicional (Zuschlag)

Guinea

impôt général sur le revenu des personnes physiques (Einkommensteuer),

impôt sur les traitements et salaires (Steuer auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit),

impôt sur les bénéfices industriels, commerciaux et non commerciaux (Steuer auf gewerbliche Einkünfte und auf Einkünfte aus selbständiger Arbeit),

impôt sur le revenu des obligations et autres titres d'emprunts négociables (Steuer auf Kapitalerträge)

Guyana

income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer),

national development surtax (Zusatzsteuer für die nationale Entwicklung)

Haiti

impôt sur le revenu (Einkommen- und Körperschaftsteuer)

Honduras

impuesto sobre la renta (Einkommen- und Körperschaftsteuer)

Hongkong

salaries and annuities tax (Steuer auf Gehälter und Renten),

business profits tax (Steuer auf gewerbliche Gewinne),

corporation profits tax (Körperschaftsteuer),

interest tax (Steuer auf Zinsen)

Irak

income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer),

surtax (Zusatzsteuer)

Jordanien

income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer),

social service tax (soweit diese zur Finanzierung bestimmter Sozialdienste erhobene Steuer in der Form eines Zuschlags zur Einkommen- und Körperschaftsteuer festgesetzt wird)

Kamerun

impôt sur le revenu des personnes physiques (Einkommensteuer) einschließlich taxe proportionnelle bzw. proportional tax (Proportionalsteuer) und surtaxe progressive bzw. graduated surtax (progressive Zusatzsteuer),

taxe spéciale sur les revenus bzw. prélèvement spécial (Quellensteuer auf Autorenhonorare, Lizenzerträge, Nutzungsgebühren und ähnliche Einkünfte Nichtanwässiger),

impôt sur les sociétés bzw. company tax (Körperschaftsteuer),

centimes additionnels bzw. additional council tax (Steuerzuschlag der Gemeinden), soweit auf Einkommen- oder Körperschaftsteuer erhoben,

taxes communales directes bzw. direct council taxes (direkte Gemeindesteuern), soweit auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erhoben,

contribution au crédit foncier bzw. contribution to the construction fund (Beitrag zum Aufbaufonds), soweit auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erhoben,

prélèvement spécial sur les redevances et sur les autres rémunérations pour études, assistance technique, financière ou comptable (Sondersteuer auf Lizenzgebühren und andere Zahlungen für Studien oder technische, finanzielle oder buchhaltungsmäßige Unterstützung)

Katar

income tax (Körperschaftsteuer)

Kolumbien

impuesto sobre la renta (Einkommensteuer) einschließlich complemento del impuesto basico de renta (Überweisungssteuer),

impuesto complementario sobre el exceso de utilidades (Übergewinnsteuer),

impuesto complementario sobre el patrimonio (Vermögenszuschlag zur Einkommensteuer)

Kongo

impôt sur le revenu des personnes physiques (Einkommensteuer),

impôt complémentaire (Ergänzungsteuer zur Einkommensteuer),

impôt sur les sociétés (Körperschaftsteuer),

impôt sur le revenu des valeurs mobilières (Steuern auf Kapitalerträge),

taxe spéciale sur les sociétés (Sondersteuer der Kapitalgesellschaften),

taxe civique d'investissement (Zusatzsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer)

Lesotho

income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer),

graded tax (Zusatzsteuer vom Einkommen)

Libanon

impôt sur le revenu (Einkommen- und Körperschaftsteuer)

Libyen

income tax (Steuer auf Einkünfte),

general tax on income (allgemeine Einkommensteuer),

company tax (allgemeine Körperschaftsteuer),

Jihad-Steuer (Steuer für den Jihad-Fonds)

Liechtenstein

Erwerbsteuer (Einkommensteuer),

Ertragsteuer (Körperschaftsteuer),

Couponabgabe (Kapitalertragsteuer)

Madagaskar

impôt général sur le revenu (Einkommensteuer),

tax annuelle sur les bénéfices non distribués (jährliche Steuer auf nichtausgeschüttete Gewinne)

Malawi

income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer)

Mali

impôt général sur le revenu (Einkommen- und Körperschaftsteuer) einschließlich impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (Steuer auf gewerbliche und freiberufliche Einkünfte)

Mauretanien

impôt général sur le revenu (Einkommensteuer),

impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et sur les bénéfices de l'exploitation agricole (Steuer auf gewerbliche und landwirtschaftliche Einkünfte),

impôt sur les bénéfices non commerciaux (Steuer auf nichtgewerbliche Einkünfte),

impôt sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères (Steuer auf Gehälter, Löhne, Ruhegehälter und Altersrenten),

impôt sur le revenu des capitaux mobiliers (Steuer auf Einkünfte aus Kapitalvermögen)

Mexiko

impuesto sobre la renta (Einkommen- und Körperschaftsteuer)

Monaco

impôt sur les bénéfices (Steuer auf gewerbliche Gewinne)

Mosambik

imposto de rendimento (Einkommen- und Körperschaftsteuer),

imposto suplementar (Ergänzungsteuer),

contribuição predial (Steuer auf Einkünfte aus Grundvermögen)

Namibia

income tax/normal tax (Einkommen-, Körperschaftsteuer),

undistributed profits tax (Steuer vom nichtausgeschütteten Gewinn),

non-resident shareholders' tax (Abzugsteuer der gebietsfremden Dividendenempfänger),

non-resident tax on interest (Abzugsteuer der gebietsfremden Zinsempfänger)

Nepal

income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer)

Nicaragua

impuesto sobre la renta (Einkommen- und Körperschaftsteuer)

Niederländische Antillen

inkomstenbelasting (Einkommensteuer),

winstbelasting (Körperschaftsteuer)

Niger

impôt général sur les revenus (Einkommensteuer),

impôt sur les bénéfices industriels, commerciaux et agricoles (Steuer auf gewerbliche und landwirtschaftliche Einkünfte),

impôt sur les traitements publics et privés, les indemnités et émoluments, les salaires, les pensions ou indemnités annuelles et rentes viagères (Steuer auf öffentliche und private Bezüge, auf Entschädigungen, Löhne, Ruhegehälter, Leibrenten und Altersrenten),

impôt sur les revenus des capitaux mobiliers (Steuer auf Einkünfte aus Kapitalvermögen)

Nigeria

federal income tax (Bundeseinkommensteuer für Ausländer),

income tax (Einkommensteuer, ab 1. 4. 1974),

companies income tax (Bundeskörperschaftsteuer), die von den drei Regionen Nigerias bis 31. 3. 1974 von Inländern (Africans) erhobene income tax ist keine anrechenbare Steuer,

capital gains tax (Veräußerungsgewinnsteuer)

Oman

income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer)

Panama

impuesto sobre la renta (Einkommen- und Körperschaftsteuer) einschließlich

impuesto complementario a cargo de las personas jurídicas (Zusatzsteuer für juristische Personen)

Paraguay

impuesto a la renta (Einkommen- und Körperschaftsteuer)

Peru

impuesto a la renta (Einkommen- und Körperschaftsteuer) einschließlich Abzugsteuer für Steuer- ausländer von Zinsen und Dividenden und einschließlich Zusatzsteuer für Steuerausländer auf Lizenzgebühren und Zweigstellengewinne.

impuesto complementario a las capitalizaciones (Ergänzungsteuer auf Gewinnumwandlungen)

Puerto Rico

income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer).

surtax (Zusatzsteuer)

Ras al-Khaimah (Vereinigte Arabische Emirate)

income tax (Körperschaftsteuer)

Ruanda

impôt sur les revenus locatifs (Steuer auf Mieteinkünfte),

impôt sur les revenus professionnels ou impôt professionnel (Steuer auf Gewerbe- und Berufseinkünfte),

impôt sur les revenus des capitaux mobiliers ou impôt mobilier (Steuer auf Kapitalerträge)

Saudi-Arabien

income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer)

Seschellen

income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer)

Senegal

impôt général sur les revenus (Einkommensteuer),

impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et sur les bénéfices de l'exploitation agricole (Steuer auf gewerbliche Einkünfte und auf Einkünfte aus Landwirtschaft),

impôt sur les bénéfices des professions non commerciales (Steuer auf Einkünfte aus nichtgewerblichen Tätigkeiten),

impôt sur les revenus des valeurs mobilières (Steuer auf Kapitalerträge)

Sierra Leone

income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer)

Somalia

income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer),

local administration additional tax (Gemeindeeinkommensteuer)

Sudan

business profits tax (Steuer auf gewerbliche Gewinne),

personal income tax (Steuer auf Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit),

land rent income tax (Steuer auf Einkünfte aus Landwirtschaft und aus Grundbesitz)

Surinam

inkomstenbelasting (Einkommen- und Körperschaftsteuer)

Syrien

impôt sur le revenu (Einkommen- und Körperschaftsteuer),

municipality tax (Gemeindesteuer),

non resident tax (Steuer der Nichtansässigen),

war tax (Kriegssteuer)

Swasiland

income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer),

non-resident shareholder tax (Steuer auf Dividenden der Nichtansässigen)

Tansania

income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer)

Togo

impôt général sur le revenu (Einkommensteuer),

impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (Steuer auf gewerbliche Einkünfte),

impôt sur les bénéfices des professions non commerciales (Steuer auf Einkünfte aus nichtgewerblichen Tätigkeiten),

taxe progressive sur les traitements publics et privés, les indemnités et émoluments, les salaires, les pensions et les rentes viagères (Steuer auf Gehälter aus öffentlicher und privater Hand, auf Entschädigungen und Nebeneinkünfte, auf Löhne, Ruhegehälter und Leibrenten),

impôt sur le revenu des valeurs mobilières ou capitaux mobiliers (Steuer auf Kapitalerträge)

Uganda

income tax (Einkommen- und Körperschaftsteuer),

surtax (Zusatzsteuer)

Uruguay

impuesto a la renta (Einkommen- und Körperschaftsteuer)

Venezuela

impuesto sobre la renta (Einkommen- und Körperschaftsteuer) einschließlich Sondersteuer von 15 v.H.

auf Einkünfte aus inländischen Betriebsstätten und auf sonstige inländische gewerbliche und ähnliche Einkünfte ausländischer Kapitalgesellschaften,

impuesto retenido por pagar (Steuer auf Zinseinkünfte)

Zaire

contribution sur les revenus locatifs (Steuer auf Einkünfte aus Vermietung), contribution mobilière sur les revenus des capitaux mobiliers (Steuer auf Einkünfte aus beweglichem Vermögen),

contribution sur les revenus professionnels (Steuer auf Erwerbseinkünfte)."

211. Nach Anlage 10 wird folgende Anlage 10 a eingefügt:

Anlage 10 a
(Zu Abschnitt 213 a Abs. 1)

**Übersicht über die Steuerermäßigung für Steuerpflichtige mit Kindern bei
Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen für Wohngebäude oder der Steuerbegünstigungen für
eigengenutztes Wohneigentum (§ 34f EStG)**

	Zeitlicher Geltungsbereich	Voraussetzungen für die Steuerermäßigung	Höhe der Steuerermäßigung	Gesetzliche Vorschriften
	1	2	3	4
1.	Antrag auf Baugenehmigung oder Baubeginn nach dem 29. 7. 1981 oder Anschaffung auf Grund eines nach dem 29. 7. 1981 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts und Herstellung oder Anschaffung der Gebäude vor dem 1. 1. 1987 (dies gilt entsprechend bei Ausbauten oder Erweiterungen)	Erhöhte Absetzungen nach § 7 b EStG (ab VZ 1987; auch § 15 BerlinFG oder Abzug der entsprechenden Beträge wie Sonderausgaben nach § 52 Abs. 21 Satz 4 EStG 1987); Nutzung des Objekts oder einer Wohnung zu eigenen Wohnzwecken oder Verhinderung der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken wegen Wechsels des Arbeitsortes; Kinder im Sinne des § 32 Abs. 1 bis 5 EStG (bis VZ 1985; § 32 Abs. 4 Satz 1, Abs. 5 bis 7 EStG 1981, 1983), die zum Haushalt des Stplf. gehören oder in dem maßgebenden Begünstigungszeitraum gehört haben, wenn diese Zugehörigkeit auf Dauer angelegt ist oder war	600 DM für das 2. und jedes weitere Kind	§ 34f EStG 1981, 1983, § 34f Abs. 1 EStG, § 52 Abs. 24 EStG 1987, § 52 Abs. 25 e EStG 1981, § 52 Abs. 26 EStG 1983, § 7 b EStG 1987
2.	Herstellung oder Anschaffung nach dem 31. 12. 1986 und vor dem 1. 1. 1990 (dies gilt entsprechend bei Ausbauten oder Erweiterungen)	Inanspruchnahme der Steuerbegünstigungen nach § 10 e Abs. 1 bis 5 EStG oder nach § 15 b BerlinFG. Kind(er) im Sinne des § 32 Abs. 1 bis 5 EStG, wenn das Kind zum Haushalt des Stplf. gehört oder in dem für die Steuerbegünstigung maßgebenden Zeitraum gehört hat, wenn diese Zugehörigkeit auf Dauer angelegt ist oder war	600 DM für jedes Kind	§ 34f Abs. 2 EStG 1987, § 52 Abs. 14 EStG 1987, § 52 Abs. 24 EStG i. d. F. des Steuerreformgesetzes 1990 (BStBl 1988 I S. 224)
3.	Herstellung oder Anschaffung nach dem 31. 12. 1989 (dies gilt entsprechend bei Ausbauten oder Erweiterungen)	wie zu 2.	750 DM für jedes Kind	§ 34f Abs. 2 und § 52 Abs. 24 EStG i. d. F. des Steuerreformgesetzes 1990 (BStBl 1988 I S. 224)

212. Anlage 11 wird wie folgt gefaßt:

„Anlage 11
(Zu Abschnitt 222 Abs. 2)

Verzeichnis

von Staaten, die unbeschränkt Steuerpflichtigen eine dem § 49 Abs. 4 EStG entsprechende Steuerbefreiung gewähren

Äthiopien	auf dem Gebiet der Luftfahrt (BMF-Schreiben vom 26. 3. 1962 — IV B/5 — S 1302 — 21/62 — BStBl I S. 536)
Afghanistan	auf dem Gebiet der Luftfahrt (BMF-Schreiben vom 1. 7. 1964 — IV B/5 — S 1302 — 55/64 — BStBl I S. 411)
Chile	auf dem Gebiet der Luftfahrt (BMF-Schreiben vom 21. 6. 1977 — IV C 6 — S 1302 — 8/77 — BStBl I S. 350)
China (Volksrepublik)	auf dem Gebiet der Luftfahrt (BMF-Schreiben vom 9. 6. 1980 — IV C 6 — S 1302 — 14/80 — BStBl I S. 284)
Ghana	auf dem Gebiet der Seeschifffahrt und Luftfahrt (BMF-Schreiben vom 18. 6. 1985 — IV C 6 — S 1301 Gha — 1/85 — BStBl I S. 222)
Irak	auf dem Gebiet der Seeschifffahrt und der Luftfahrt (BMWF-Schreiben vom 25. 9. 1972 — F/IV C 2 — S 1302 — 20/72 — BStBl I S. 490)
Jordanien	auf dem Gebiet der Luftfahrt (BMF-Schreiben vom 26. 3. 1976 — IV C 6 — S 1302 — 2/76 — BStBl I S. 278)
Libanon	auf dem Gebiet der Seeschifffahrt und der Luftfahrt (BMF-Schreiben vom 4. 4. 1959 — IV B/5 — S 1302 — 14/59 — BStBl I S. 198)
Mexiko	auf dem Gebiet der Schifffahrt (BMF-Schreiben vom 6. 3. 1990 — IV C 6 — S 1302 — 8/90 — BStBl I S. 123)
Papua-Neuguinea	auf dem Gebiet der Schifffahrt und Luftfahrt (BMF-Schreiben vom 6. 3. 1989 — IV C 6 — S 1301 PNG — 2/89 — BStBl I S. 115)
Sudan	auf dem Gebiet der Luftfahrt (BMF-Schreiben vom 21. 7. 1983 — IV C 6 — S 1302 — 8/83 — BStBl I S. 370)
Syrien	auf dem Gebiet der Schifffahrt und Luftfahrt (BMF-Schreiben vom 11. 7. 1974 — IV C 6 — S 1302 — 26/74 — BStBl I S. 510)
Taiwan	auf dem Gebiet der Schifffahrt (BMF-Schreiben vom 3. 10. 1988 — IV C 6 — S 1302 — 31/88 — BStBl I S. 423)
Uruguay	auf dem Gebiet der Seeschifffahrt und der Luftfahrt (BMF-Schreiben vom 31. 8. 1963 — IV B/5 — S 1302 — 92/63 — BStBl I S. 622)
Zaire	auf dem Gebiet der Luftfahrt (BMF-Schreiben vom 6. 6. 1978 — IV C 6 — S 1302 — 13/78 — BStBl I S. 230).“

Artikel 2

Die Einkommensteuer-Richtlinien 1987 in der durch Artikel 1 geänderten Fassung sind, soweit im einzelnen nichts anderes bestimmt ist, für die Veranlagung zur Einkommensteuer ab dem Veranlagungszeitraum 1990 anzuwenden.

Artikel 3

Der Bundesminister der Finanzen kann den Wortlaut der Einkommensteuer-Richtlinien in der vom Veranlagungszeitraum 1990 an geltenden Fassung satzweise numeriert unter neuem Datum und unter der Überschrift „Einkommensteuer-Richtlinien 1990 (EStR 1990)“ im Bundessteuerblatt bekanntmachen.

Der Bundesrat hat zugestimmt.

Bonn, den 1990

Der Bundeskanzler

Der Bundesminister der Finanzen

Beschluß
des Bundesrates

zur

Allgemeinen Verwaltungsvorschrift über die Änderung der
Einkommensteuer-Richtlinien 1987

Der Bundesrat hat in seiner 615. Sitzung am 22. Juni 1990 beschlossen, der Allgemeinen Verwaltungsvorschrift gemäß Artikel 108 Abs. 7 des Grundgesetzes zuzustimmen.