

h) Gemeinsame Vorschriften

§ 24

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

Zu den Einkünften im Sinne des § 2 Absatz 1 gehören auch

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

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

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 24 . . .	1
--	----------

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

B. Erläuterungen zum Einleitungssatz: Zuordnung der in Nr. 1–3 bezeichneten Einnahmen zu den Einkünften iSd. § 2 Abs. 1	10
--	-----------

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

C. Erläuterungen zu Nr. 1: Entschädigungen..... 15

	Anm.		Anm.
I. Begriff der Entschädigung.....	15	wartschaft auf eine solche (Nr. 1 Buchst. b)	46
1. Entschädigung als gemeinsamer Oberbegriff für die unter Buchst. a–c aufgeführten Einnahmen	15	1. Verhältnis der Entschädigungen iSd. Nr. 1 Buchst. b zu Entschädigungen iSd. Nr. 1 Buchst. a	46
2. Eintritt eines Schadens	17	2. Entschädigung für bestimmte Verhaltensweisen des Steuerpflichtigen	48
3. Leistung zum Ausgleich des Schadens	21	3. Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit	50
II. Entschädigungen als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen (Nr. 1 Buchst. a)	25	a) Aufgabe oder Nichtausübung	50
1. Überblick über die Voraussetzungen der Nr. 1 Buchst. a	25	b) Begriff der Tätigkeit	52
2. Entschädigung als Ersatz für Einnahmen	26	4. Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine solche ..	54
a) Begriff des Ersatzes als Leistung aufgrund einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage	26	a) Gewinnbeteiligung und Anwartschaft auf Gewinnbeteiligung	54
b) Außergewöhnlichkeit des den Einnahmeausfall verursachenden Ereignisses	28	b) Aufgabe einer Gewinnbeteiligung	56
3. Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen	33	IV. Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter nach § 89b HGB (Nr. 1 Buchst. c)	60
4. Mitwirkung des Geschädigten am schadenstiftenden Ereignis	35	1. Bedeutung der Nr. 1 Buchst. c	60
5. Einnahmen	38	a) Grund für die Schaffung der Vorschrift	60
6. Wichtige Anwendungsfälle der Nr. 1 Buchst. a innerhalb der Einkunftsarten (ABC-Darstellung)	40	b) Verhältnis der Vorschrift zum Handelsrecht	61
a) Gewinneinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3	40	2. Als Ausgleichszahlung nach § 89b HGB gewährte Entschädigung	64
b) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	41	a) Voraussetzungen des Ausgleichsanspruchs nach § 89b HGB	64
c) Überschusseinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5–7	44	b) Abgrenzung von Ausgleichszahlungen nach § 89b HGB gegen sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Beendigung des Handelsvertreterverhältnisses	65
III. Entschädigungen für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer An-		3. Begriff des Handelsvertreter	67

**D. Erläuterungen zu Nr. 2:
Einkünfte aus ehemaligen Tätigkeiten
oder früheren Rechtsverhältnissen . . . 70**

	Anm.		Anm.
I. Bedeutung der Nr. 2	70	V. Einkünfte aus ehemaliger nichtseltständiger Tätig- keit iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4	90
II. Begriff der Einkünfte iSd. Nr. 2	71	VI. Einkünfte aus früherem Rechtsverhältnis (Ein- künfte iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5–7)	92
III. Einkünfte aus ehemaliger Tätigkeit oder aus frühe- rem Rechtsverhältnis	73	1. Nachträgliche Einnahmen . . .	92
IV. Einkünfte aus ehemaliger Tätigkeit iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 (Gewinn- einkünfte)	75	2. Nachträgliche Werbungs- kosten	93
1. Verhältnis zu den Einkünf- ten des letzten Wirtschaft- jahres und zu Änderungen des Veräußerungs- und Aufgabegewinns	75	VII. Nachträgliche Einkünfte, die dem Steuerpflichtigen als Rechtsnachfolger zu- fließen	96
2. Einzelfälle nachträglicher Einkünfte	76	1. Bedeutung der Regelung	96
3. Wiederkehrende Bezüge . . .	81	2. Einkünfte des Steuerpflichti- gen	97
a) Wiederkehrende Bezüge nach Betriebsveräußerung	81	3. Dem Steuerpflichtigen als Rechtsnachfolger zufließende Einkünfte	100
b) Andere wiederkehrende Bezüge	83	4. Begriff des Rechtsnachfol- gers	102
4. Nachträgliche Betriebs- ausgaben	85	5. Zufluss beim Rechtsnachfol- ger	103
5. Ermittlung der nachträg- lichen Einkünfte	88		

**E. Erläuterungen zu Nr. 3:
Nutzungsvergütungen für die Inanspruchnahme
von Grundstücken für öffentliche Zwecke 106**

	Anm.		Anm.
I. Überblick zu Nr. 3	106	2. Inanspruchnahme von Grundstücken für öffentliche Zwecke	109
II. Nutzungsvergütungen für die Inanspruchnahme von Grundstücken für öffent- liche Zwecke	107	III. Zinsen auf Nutzungsver- gütungen und Entschädi- gungen	111
1. Begriff der Nutzungsver- gütungen	107		

F. ABC zu § 24 120

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 24
1 I. Grundinformation zu § 24

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

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

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

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

2 II. Rechtsentwicklung des § 24

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

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

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

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

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

III. Bedeutung des § 24

3

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

- bestimmte Entschädigungen (Nr. 1),
- nachträgliche Einkünfte (Nr. 2) und

bestimmte öffentliche Nutzungsvergütungen für Grundstücke (Nr. 3) gehören.

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

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

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

Einstweilen frei.

4

IV. Geltungsbereich des § 24

5

Schrifttum: CREZELIUS, Grenzüberschreitende Mitunternehmensarten – Nachträgliche Einnahmen und Ausgaben nach Auflösung ausländischer Betriebsstätten/Personengesellschaften, JbFfSt. 2011/2012, 484; PORTNER, Versorgungsleistungen im Abkommensrecht, IStR 2015, 633, WASSERMAYER, Anmerkung zu BFH v. 7.12.2011 – I R 5/11, IStR 2012, 224; GOSCH, Anmerkung zu BFH v. 7.12.2011 – I R 5/11, BFH/PR 2012, 230.

Sachlicher Geltungsbereich:

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

► *Körperschaftsteuer:* § 24 ist nach § 8 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 31 Abs. 1 KStG auch bei der Ermittlung des Einkommens der Körperschaften anzuwenden (R 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2004). Dies gilt sowohl für die Bestimmung der StPflcht dem Grunde nach als auch für die Zuordnung zu der jeweiligen Einkunftsart, soweit das Einkommen der Körperschaft nicht generell den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen ist (§ 8 Abs. 2 KStG). Die Vorschaltfunktion zu § 34 läuft allerdings leer, weil die estl. Tarifvorschrift im Rahmen der KSt nicht anwendbar ist.

Persönlicher Geltungsbereich: § 24 betrifft sowohl unbeschränkt als auch beschränkt Stpfl. Bei beschränkt Stpfl. richtet sich die Zuordnung zu den inländ. Einkünften iSd. § 49 Abs. 1 in den Fällen der Nr. 1 und 2 grds. nach den Verhältnissen im Zeitpunkt der Ursachensetzung für die Entschädigung bzw. für die nachträglichen Einkünfte (BFH v. 15.7.1964 – I 415/61, BStBl. III 1964, 551; FG Rhld.-Pf. v. 20.3.1992 – 3 K 2007/90, EFG 1993, 382, rkr.).

Anwendung bei Auslandsbeziehungen: Nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d erstreckt sich bei beschränkt Stpfl., die im Inland Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielen, die inländ. Besteuerung auch auf Entschädigungen für die Auflösung des Dienstverhältnisses.

Demgegenüber hat der BFH für Art. 15 Abs. 1 OECD-MA entsprechende DBA-Regelungen wiederholt entschieden, dass das für die Besteuerung von Arbeitslöhnen geltende Arbeitsortprinzip nicht für Abfindungen gelte, die anlässlich der Auflösung eines Arbeitsverhältnisses gezahlt würden. Bei Abfindungen handele es sich nicht um ein zusätzliches Entgelt für eine frühere Tätigkeit iSd. Art. 15 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA, weil sie nicht für eine konkrete im Inland oder Ausland ausgeübte Tätigkeit, sondern gerade für den Verlust des Arbeitsplatzes gewährt würden. Ein bloßer Anlasszusammenhang zwischen Zahlung und Tätigkeit genüge nach dem Abkommenswortlaut („dafür“) nicht.

BFH v. 18.7.1973 – I R 52/69, BStBl. II 1973, 757; BFH v. 10.7.1996 – I R 83/95, BStBl. II 1997, 341; BFH v. 18.6.2008 – I B 152/07, BFH/NV 2008, 1688; BFH v. 2.9.2009 – I R 90/08, BStBl. II 2010, 394; BFH v. 2.9.2009 – I R 111/08, BStBl. II 2010, 387; BFH v. 24.7.2013 – I R 8/13, BStBl. II 2014, 929; BFH v. 10.6.2015 – I R 79/13, BStBl. II 2016, 326. Die FinVerw. hatte sich dieser Spruchpraxis grds. angeschlossen (vgl. zuletzt BMF v. 1.11.2014 – IV B 2 - S 1300/08/10027, BStBl. I 2014, 1467, Rz. 5.5.4, 178 ff.).

Der durch Ges. v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000) eingefügte – ab VZ 2017 anwendbare – § 50d Abs. 12 bestimmt in Satz 1 nunmehr allerdings, dass Abfindungen, die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, für Zwecke der Anwendung eines DBA als für frühere Tätigkeit geleistetes zusätzliches Entgelt gelten. Dies gilt nach Satz 2 der Vorschrift nicht, soweit das Abkommen in einer gesonderten, ausdrücklich solche Abfindungen betreffenden Vorschrift eine abweichende Regelung trifft. Zu den Einzelheiten s. BMF v. 3.5.2018 – IV B 2 - S 1300/08/10027, 2018/0353235, BStBl. I 2018, 643, Rz. 5.5.5.1, 219 ff., sowie § 50d Anm. J 16-9 ff. Schon vor Inkrafttreten des § 50d Abs. 12 hatte der BFH (BFH v. 24.7.2013 – I R 8/13, BStBl. II 2014, 929) aus dem von Art. 15 Abs. 1 OECD-MA abweichenden Wortlaut des Art. 13 Abs. 1 DBA-Frankreich („herrühren“ statt „dafür“) geschlossen, dass das Besteuerungsrecht nach dieser Vorschrift dem Staat zusteht, in dem die weggefallenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu versteuern waren.

Nachträgliche Sondervergütungen, die ein ehemaliger Geschäftsführer der Komplementär-GmbH einer inländ. KG oder ein ehemaliger persönlich haftender der geschäftsführender Gesellschafter einer inländ. KG nach seinem Wegzug in

die USA bezieht, unterliegen nicht der inländ. Besteuerung, weil Art. 18 Abs. 1 DBA-USA 1989 aF das Besteuerungsrecht für Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen für frühere unselbständige Arbeit ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat zuweist und § 50d Abs. 10 Satz 1, der die Umqualifikation solcher Sondervergütungen in Unternehmensgewinne erlaubt, nicht auf die Geltungsfiktion des § 15 Abs. 1 Satz 2 für nachträgliche Einkünfte verweist (BFH v. 8.11.2010 – I R 106/09, BFH/NV 2011, 365, mwN; BFH v. 7.12.2011 – I R 5/11, BFH/NV 2012, 556, mwN).

V. Verfahrensfragen zu § 24

6

Gesonderte Feststellung:

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

► *Nachträgliche Einkünfte im Zusammenhang mit der Beteiligung an einer Personengesellschaft* (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 13 Abs. 7 und § 18 Abs. 4 Satz 2) sind insoweit gesondert und einheitlich festzustellen, als sie aus der früheren gemeinsamen Tätigkeit der Gesellschafter resultieren (BFH v. 7.4.1976 – I R 75/73, BStBl. II 1976, 556; BFH v. 27.3.1979 – VIII R 209/77, BStBl. II 1979, 724, betr. Gewinne, die eine PersGes., die ihr BV gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine KapGes. eingebracht hatte, aus der Veräußerung der Gesellschaftsanteile erzielte; BFH v. 13.2.1996 – VIII R 18/92, BStBl. II 1996, 291, betr. Tilgung von Bankverbindlichkeiten einer vollbeendeten PersGes. durch die früheren Gesellschafter entsprechend dem früheren Gewinnverteilungsschlüssel). Nachträgliche Sonder-BA eines einzelnen Gesellschafters nach Aufgabe des Betriebs der PersGes. oder nachträgliche Einnahmen eines Gesellschafters nach Ausscheiden aus der Gesellschaft können grds. nicht mehr Gegenstand eines Feststellungsverfahrens sein, weil es an der Beteiligung mehrerer Personen an den Einkünften fehlt (BFH v. 22.1.2003 – X R 60/99, BFH/NV 2003, 900; BFH v. 27.7.2004 – IX R 44/01, BFH/NV 2005, 188, unter II.4). Versorgungsbezüge eines früheren Gesellschafters sind im Hinblick auf § 15 Abs. 1 Satz 2 in die Gewinnfeststellung der Gesellschaft einzubeziehen (BFH v. 25.1.1994 – VIII B 111/93, BStBl. II 1994, 455), nicht jedoch der Zuflussbesteuerung (s. Anm. 81) unterliegende wiederkehrende Bezüge aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532).

► *Nachträgliche Einkünfte aus einem Einzelunternehmen* sind nicht mehr gesondert festzustellen, weil die Anknüpfungsmerkmale des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b iVm. § 18 Abs. 1 Nr. 1–3 AO nach Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs nicht mehr erfüllt sein können (FG Hamb. v. 27.5.1991 – VI 47/89, EFG 1992, 174, rkr.).

VI. Verhältnis des § 24 zu anderen Vorschriften

7

Schrifttum: APP, Zugehörigkeit von Entschädigungen zum Gewerbeertrag, FR 1992, 101; LENSKI/STEINBERG, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, Köln, Loseblatt.

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

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

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

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

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

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

Verhältnis zu § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1: Eine bei Rückübertragung der Beteiligung an einem geschlossenen Immobilienfonds neben dem eigentlichen Rückerwerbspreis gewährte Leistung kann keine Entschädigung für einen entgangenen Veräußerungsgewinn nach § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 24 Nr. 1 Buchst. a darstellen (BFH v. 6.9.2016 – IX R 44/14, BStBl. II 2018, 323).

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

Verhältnis zu § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 und 3: § 24 Nr. 1 und 3 stecken den sachlichen Rahmen für die Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 1 ab. Ob die Einkünfte im Einzelfall in den Genuss dieser Regelung kommen, hängt davon ab, ob sie das in § 34 Abs. 1 vorausgesetzte Merkmal der „Außerordentlichkeit“ erfüllen.

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

- ▶ *Entschädigungen iSd. Nr. 1* unterliegen als Bestandteil des laufenden Gewinns grds. der GewSt. Eine Ausnahme gilt allerdings für personenbezogene Entschädigungen (BFH v. 28.8.1968 – I 252/65, BStBl. II 1969, 8; BFH v. 26.5.1971 – I R 45/70, BStBl. II 1971, 717; BFH v. 26.2.1988 – III R 241/84, BStBl. II 1988, 615).
- ▶ *Nachträgliche Einkünfte iSd. Nr. 2* unterliegen nicht der GewSt, weil sie nicht im Rahmen eines bestehenden Betriebs anfallen (ROSER in LENSKI/STEINBERG, § 7 GewStG Rz. 367 [6/2018]).
- ▶ *Nutzungsvergütungen und Zinsen iSd. Nr. 3* sind – soweit sie zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören – Bestandteil des Gewerbeertrags.

Einstweilen frei.

8–9

**B. Erläuterungen zum Einleitungssatz:
Zuordnung der in Nr. 1–3 bezeichneten Einnahmen
zu den Einkünften iSd. § 2 Abs. 1**

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

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

Keine selbständige Einkunftsart: Nach § 2 Abs. 1 Satz 2 gehört § 24 zu denjenigen Vorschriften, nach denen sich bestimmt, zu welcher Einkunftsart die Einkünfte im einzelnen Fall gehören. Daraus und aus der Verwendung des Wortes „auch“ im Einleitungssatz der Vorschrift ergibt sich, dass § 24 keine selbständige Einkunftsart schafft, sondern die darin umschriebenen Einkünfte derjenigen Einkunftsart zuweist, mit der sie sachlich zusammenhängen (BFH v. 12.7.2016 – IX R 33/15, BStBl. II 2017, 158; BFH v. 11.10.2017 – IX R 11/17, BFH/NV 2018, 163; GÖRKE in FROTSCHER, § 24 Rz. 2 [7/2006]; SCHINDLER in LBP, § 24 Rz. 2 [11/2012]; ebenso schon BROCKHOFF, DStR 1968, 71).

Kein ausschließlich klarstellender Charakter der Vorschrift: Dies rechtfertigt jedoch nicht den Schluss, dass § 24 keine Erweiterung des Einkunftsbegriffs zur Folge haben könne (FISCHER in BLÜMICH, § 24 Rz. 2a [11/2017]; ähnlich SCHINDLER in LBP, § 24 Rz. 2 [11/2012]). § 24 geht auf § 44 EStG 1925 zurück, der im Zusammenhang mit dem seinerzeit vollzogenen Übergang von einem auf der Reinvermögenszugangstheorie zu einem auf der Quellentheorie beruhenden EStRecht die Entstehung von Besteuerungslücken vermeiden sollte (Begr. zum Entwurf des EStG 1925, RTDrucks. III/795, 21 f.; 60 f.). Aus diesem Grund wurde es für erforderlich gehalten, die Einbeziehung von Surrogaten in die Bemessungsgrundlage der ESt durch § 44 Nr. 1 EStG 1925, der sachlich mit dem heutigen § 24 Nr. 1 Buchst. a und b übereinstimmt, ausdrücklich zu regeln.

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

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

► *Rechtsbegründende Funktion:* Im Hinblick auf Entschädigungen iSd. Nr. 1 Buchst. a und b hat § 24 nicht lediglich klarstellenden, sondern zT auch rechtsbegründenden Charakter. Im Fall der Gewinneinkünfte ist dies zwar nicht von großer praktischer Bedeutung, weil bei diesen Einkunftsarten grds. jede durch den Betrieb veranlasste Einnahme BE und damit stpfl. ist. Im Fall der Überschusseinkünfte erfüllt hingegen nicht jede Entschädigung den Tatbestand der Einkunftsart, unter die die Einkünfte gefallen wären, an deren Stelle sie gewährt wird. Soweit dies nicht der Fall ist, definiert § 24 über die Einzelregelungen in §§ 13–23 hinaus, was zu den Einkünften iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 gehört (KNOBBE-KEUK, DB 1992, Beilage 6, 6; zumindest für Nr. 1 Buchst. a ebenso BFH v. 23.11.2016 – X R 48/14, BStBl. II 2017, 383).

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

11

II. Begriff der Einkünfte iSd. § 24

Einnahmen als Anknüpfungspunkt: § 24 definiert die unter die Vorschrift fallenden Einkünfte anhand der in Betracht kommenden Einnahmen. Es handelt sich dabei um eine terminologische Ungenauigkeit, die auch bei der Umschreibung der Überschusseinkunftsarten festzustellen ist. Sie ändert nichts daran, dass die in § 24 bezeichneten Einnahmen zur Ermittlung der Einkünfte um die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen (BA oder WK) zu vermindern sind (GÖRKE in FROTSCHER, § 24 Rz. 19 [7/2006]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 24 Rz. 13).

Zuordnung von Aufwendungen zu den Einkünften iSd. § 24: Den tarifbegünstigten Einkünften sind dabei nur solche Aufwendungen zuzurechnen, die in konkretem Zusammenhang mit den entsprechenden Einnahmen stehen. Andere durch die Einkunftserzielung veranlasste Aufwendungen sind den regulären Einkünften zuzurechnen, mindern also nicht den für eine Tarifbegünstigung nach § 34 in Betracht kommenden Betrag. Dies ist für Entschädigungen iSd. Nr. 1 allg. anerkannt (SCHIFFERS in KORN, § 24 Rz. 24 [2/2018]; GÖRKE in FROTSCHER, § 24 Rz. 19 [7/2006]; H 24.1 „Abzugsfähige Aufwendungen“ EStH 2017). Für Nutzungsvergütungen sowie Zinsen auf Nutzungsvergütungen und Entschädigungen iSd. Nr. 3 kann insoweit nichts anderes gelten.

► *Zuordnung einzelner Aufwendungen:* Hiernach sind von den unter die Tarifbegünstigung fallenden Einnahmen zB die mit der Durchsetzung des Anspruchs verbundenen Beratungs- und Prozesskosten sowie die darauf entfallenden und vom Empfänger getragenen Verkehrsteuern abzuziehen (GÖRKE in FROTSCHER, § 24 Rz. 19 [7/2006]).

► *Aufteilung von Werbungskostenpausch- und Freibeträgen:* Bezieht der Stpfl. in einem VZ sowohl laufenden Arbeitslohn als auch Entschädigungsleistungen iSd. Nr. 1,

ist der ArbN-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1) vorrangig vom normal besteuerten Arbeitslohn abzuziehen (BFH v. 29.10.1998 – XI R 63/97, BStBl. II 1999, 588).

► *Zeitversetzt entstehende Aufwendungen*: Aufwendungen, die mit tarifbegünstigten Einkünften in Zusammenhang stehen, jedoch in einem anderen VZ anfallen als dem, in dem die (Betriebs-)Einnahmen dem Stpfl. zufließen bzw. – im Fall der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 – der darauf gerichtete Anspruch erstmals zu bilanzieren ist, mindern die (regelbesteuerten) Einkünfte dieses anderen VZ. Um bei Einkünften i.Sd. Nr. 1 und ggf. auch der Nr. 3 zu verhindern, dass mehr als der Nettobetrag der außerordentlichen Einkünfte tarifbegünstigt versteuert wird, ist im Jahr ihrer Vereinnahmung der ermäßigte StStz nur auf den um früher berücksichtigte Aufwendungen verminderten Nettobetrag der außerordentlichen Einkünfte anzuwenden (BFH v. 26.8.2004 – IV R 5/03, BStBl. II 2005, 215).

Einstweilen frei.

12–14

C. Erläuterungen zu Nr. 1: Entschädigungen

Schrifttum: LITTMANN, Entschädigungen nach § 24 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes, BB 1967, 409, 452; BROCKHOFF, Zum Begriff der Entschädigung im Sinn des § 24 Ziff. 1 EStG, DStR 1968, 71; VON SCHILLING, Tarifbegünstigte Entschädigungen (§ 24 Nr. 1, § 34 Abs. 2 EStG), FR 1978, 584; VON BORNHAUPT, Steuerfreie Abfindungen wegen Auflösung von Dienstverhältnissen und steuerbegünstigte Entschädigungen bei Arbeitnehmern, BB 1980, Beilage 7; OFFERHAUS, Gestaltungsspielräume bei an Arbeitnehmer gezahlten Abfindungen und Entschädigungen, DB 1982, Beilage 10, 1; KNOBBE-KEUK, Einkommensteuerpflicht gewerkschaftlicher Streikzahlungen, DB 1992, Beilage 6; WEBER-GRELLET, Abfindungen und Entschädigungen in Vergangenheit, Gegenwart und Zukunft, DStR 1993, 261; OFFERHAUS, Zur Steuerbegünstigung von Entlassungsentschädigungen, DStZ 1994, 225; CH. SCHMITZ, Besteuerung von Abfindungen und Entschädigungen bei Beendigung oder Änderung des Arbeitsverhältnisses, Köln 1997; WEBER-GRELLET, Die Entwicklung der Rechtsprechung des BFH zu den Entschädigungen i.S. der §§ 24, 34 EStG, BB 2004, 1877; BAUER/GÜNTHER, Steuerfreie Entschädigung statt steuerpflichtiger Abfindung?, NJW 2007, 113.

I. Begriff der Entschädigung

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

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

StRspr.: BFH v. 20.7.1978 – IV R 43/74, BStBl. II 1979, 9 (12); BFH v. 12.6.1996 – XI R 43/94, BStBl. II 1996, 516; BFH v. 1.7.2004 – IV R 23/02, BStBl. II 2004, 876, mwN; ebenso die FinVerw. (R 24.1 EStR 2012) und das Schrifttum: SCHINDLER in LBP,

§ 24 Rz. 11 (11/2012); FISCHER in BLÜMICH, § 24 Rz. 10 (11/2017); WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 24 Rz. 4; GÖRKE in FROTSCHER, § 24 Rz. 12 (7/2006); CLABEN in LADEMANN, § 24 Rz. 5 (1/2013); MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 24 Rz. 3; SCHIFFERS in KORN, § 24 Rz. 14 (2/2018).

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

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

16 Einstweilen frei.

17 2. Eintritt eines Schadens

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

Wegfall steuerpflichtiger Einkünfte: Da Nr. 1 Entschädigungen dem stl. Schicksal der Einkünfte unterwirft, an deren Stelle sie gewährt werden, ist erforderlich, dass diese im Fall ihrer Erzielung unter eine der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7 gefallen wären (BFH v. 11.7.2017 – IX R 28/16, BStBl. II 2018, 86; BFH v. 9.1.2018 – IX R 34/16, BFH/NV 2018, 910).

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

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

Keine Vorteilsausgleichung: Der Verlust der hypothetischen Einnahmen aus einer bestimmten Einkunftsquelle stellt auch dann einen Schaden dar, wenn der Stpfl. durch das schadenstiftende Ereignis in den Stand versetzt wird, eine andere Einkunftsquelle zu erschließen und daraus Einnahmen zu erzielen, die ihm anderenfalls nicht zugeflossen wären (BFH v. 9.8.1974 – VI R 142/72, BStBl. II 1974, 714; BFH v. 20.10.1978 – VI R 106/77, BStBl. II 1979, 176; BFH v. 11.1.2005 – IX R 67/02, BFH/NV 2005, 1044; BFH v. 22.1.2009 – IV R 12/06, BFH/NV 2009, 933).

Keine Beschränkung auf unfreiwillige Einbußen: Nach heute einhelliger Auffassung setzt das im Entschädigungsbegriff enthaltene Merkmal eines Scha-

dens nicht voraus, dass der Verlust der originären Einkünfte ohne oder gegen den Willen des Stpfl. eingetreten ist.

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

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

Einstweilen frei.

18–20

3. Leistung zum Ausgleich des Schadens

21

Kausale Verknüpfung zwischen Ausgleich und Schaden: Die Entschädigung muss zum Ausgleich eines Schadens der in Nr. 1 Buchst. a–c umschriebenen Art bestimmt, dh. durch den Verlust stpfl. Einkünfte bedingt sein (BFH v. 11.12.1952 – IV 260/52, BStBl. III 1953, 57). Ob diese Voraussetzung im konkreten Fall erfüllt ist, ist grds. aus der Sicht der Vertragsparteien zu beurteilen. Dazu ist der Inhalt der Entschädigungsvereinbarung – ggf. nach entsprechender Auslegung – heranzuziehen (BFH v. 11.1.2005 – IX R 67/02, BFH/NV 2005, 1044; BFH v. 22.1.2009 – IV R 12/06, BFH/NV 2009, 935). Im Einzelfall kann die Vertragsauslegung ergeben, dass eine als Schmerzensgeld wegen Rufschädigung bezeichnete Leistung Ersatz für Arbeitslohn darstellt (BFH v. 16.11.2005 – XI R 32/04, GmbHR 2006, 389).

Art des Ausgleichs: Entschädigungen werden in aller Regel als Geldleistung gewährt werden, sie können aber auch in anderen Gütern von Geldeswert, zB einem immateriellen WG (FG Münster v. 21.10.1980 – VI 2429/76 E, EFG 1981, 279, rkr., betr. Anspruch auf Wettbewerbseinstellung im Rahmen einer Gebietsbereinigung zwischen zwei Zeitschriftengroßhändlern) oder der verbilligten Überlassung eines Grundstücks an einen ArbN (BFH v. 22.1.1988 – VI R 135/84, BStBl. II 1988, 525) bestehen. Statt in Form eines einmaligen Kapitalbetrags können Entschädigungen auch ratenweise oder als wiederkehrende Bezüge gewährt werden. Beim Ersatz dauernder Schäden infolge der Verletzung einer Person sieht das Gesetz diese Form der Ersatzleistung als Regelfall vor (vgl. § 844 BGB).

Umfang des Ausgleichs: Aus dem Entschädigungsbegriff lässt sich keine betragsmäßige Begrenzung der Entschädigung ableiten. Da sich die Höhe des abzugeltenden Schadens häufig nicht mit hinreichender Sicherheit quantifizieren lässt, wird das Vorliegen einer Entschädigung nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Ausgleichsleistung die Höhe der ausgefallenen Einkünfte möglicherweise übersteigt (ebenso GÖRKE in FROTSCHER, § 24 Rz. 18 [7/2006]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 24 Rz. 11; MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 24 Rz. 4; OFFERHAUS, DB 1982, Beilage 10, 1, 2; aA möglicherweise BFH v. 2.4.1976 – VI R 67/74, BStBl. II 1976, 490 [492]). Ist die Entschädigungssumme allerdings eindeutig höher als der dem Stpfl. erwachsene Schaden ist, ist zu prüfen, ob und inwieweit die Leistung zu dessen Abgeltung bestimmt ist oder auf anderen Gründen beruht (VON BORNHAUPT, BB 1980, Beilage 7, 13; BFH v. 9.1.2018 – IX R 34/16, BFH/NV 2018, 674).

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

Aufteilung von Entschädigungen: Wird eine einheitliche Zahlung vereinbart, die teilweise Erfüllungs- und teilweise Entschädigungsleistungen enthält, oder dient eine in einem einheitlichen Betrag festgesetzte Entschädigung dazu, sowohl den Verlust stbarer Einnahmen (zB Erwerbseinbußen) als auch sonstige Nachteile (zB Kosten für ärztliche Behandlung, verletzungsbedingten Mehrbedarf, immaterielle Schäden) auszugleichen, so ist sie im Wege einer Schätzung auf die einzelnen Schadenspositionen zu verteilen (BFH v. 12.1.2000 – XI B 99/98, BFH/NV 2000, 713; MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 24 Rz. 3). Nimmt die zugrunde liegende Vereinbarung selbst eine entsprechende Aufteilung vor, ist diese für die Besteuerung verbindlich, soweit sie auf einer vernünftigen Schätzung beruht (BFH v. 29.10.1959 – IV 235/58 U, BStBl. III 1960, 87).

Person des Ausgleichleistenden: Die Entschädigung muss nicht notwendigerweise von demjenigen geleistet werden, der zur Zahlung der ausgefallenen Einkünfte verpflichtet gewesen wäre. Auch Leistungen Dritter können zu stpfl. Einkünften führen, wenn sie wirtschaftlich einen Ersatz für die dem Empfänger entstandenen Erwerbsnachteile darstellen (BFH v. 21.1.2004 – XI R 40/02, BStBl. 2004, 716; BFH v. 8.11.2007 – IV R 30/06, BFH/NV 2008, 546; BFH v. 12.6.2016 – IX R 33/15, BStBl. II 2017, 158; BFH v. 11.10.2017 – IX R 11/17, BFH/NV 2018, 360).

22–24 Einstweilen frei.

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

25 1. Überblick über die Voraussetzungen der Nr. 1 Buchst. a

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

2. Entschädigung als Ersatz für Einnahmen

26 a) Begriff des Ersatzes als Leistung aufgrund einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage

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

StRSpr.: BFH v. 31.7.1970 – VI R 177/68, BStBl. II 1970, 784; BFH v. 20.10.1970 – VI R 273/67, BStBl. II 1971, 138; BFH v. 25.3.1975 – VIII R 183/73, BStBl. II 1975, 634; BFH v. 25.8.1993 – XI R 7/93, BStBl. II 1994, 185; BFH v. 10.9.2003 – XI R 9/02,

BStBl. II 2004, 349. Ebenso die FinVerw. (H 24.1 „Entschädigungen iSd. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG“ EStH 2017) und die einhellige Meinung im Schrifttum: WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 24 Rz. 5; SCHINDLER in LBP, § 24 Rz. 21 (11/2012); FISCHER in BLÜMICH, § 24 Rz. 20 (11/2017); GÖRKE in FROTSCHER, § 24 Rz. 27 (7/2006); SCHIFFERS in KORN, § 24 Rz. 17 (2/2018); MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 24 Rz. 7.

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

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

Neu ist eine Rechts- oder Billigkeitsgrundlage, wenn sie im konkreten Fall an die Stelle derjenigen Rechtsgrundlage tritt, aus der sich der Anspruch auf die weggefallenen Einnahmen ergab. Das Merkmal ist nicht in einem zeitlichen, sondern in einem funktionalen Sinn zu verstehen (MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 24 Rz. 7; WEBER-GRELLET, BB 2004, 1877 [1885]). Eine wegen Auflösung des Arbeitsverhältnisses gezahlte Abfindung beruht daher auch dann auf einer neuen Rechtsgrundlage, wenn sie bereits bei Beginn des Arbeitsverhältnisses vereinbart wurde (BFH v. 10.9.2003 – XI R 9/02, BStBl. II 2004, 349, unter Aufgabe der gegenteiligen Beurteilung in BFH v. 27.2.1991 – XI R 8/87, BStBl. II 1991, 703; ebenso BMF v. 1.11.2013 – IV C 4 - S 2290/13/10002, BStBl. I 2013, 1326, Rz. 2; MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 24 Rz. 7; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 24 Rz. 7). Ebenso verhält es sich, wenn der Pensionssicherungsverein nach Eintritt des Insolvenzfalls von dem sich aus § 8 Abs. 2 BetrAVG ergebenden Recht Gebrauch macht, den Anspruch des Versorgungsberechtigten auf laufende Pensionsleistungen durch eine Kapitalzahlung abzufinden (BFH v. 25.8.1993 – XI R 8/93, BStBl. II 1994, 167). Auch der wegen einer schuldhaft verweigerten Wiedereinstellung geleistete Schadensersatz beruht auf einer neuen Rechtsgrundlage, weil durch eine Wiedereinstellungszusage als solche noch keine Vergütungsansprüche begründet werden (BFH v. 6.7.2005 – XI R 46/04, BStBl. II 2006, 55).

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

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

ren Erfüllung erbracht wird (BFH v. 16.3.1993 – XI R 52/88, BStBl. II 1993, 507; BFH v. 1.7.2004 – IV R 23/02, BStBl. II 2004, 876).

27 Einstweilen frei.

28 **b) Außergewöhnlichkeit des den Einnahmeausfall verursachenden Ereignisses**

Schrifttum: M. WENDT, Anmerkung zu BFH v. 10.10.2001 – XI R 50/89, FR 2002, 592; ZUGMAIER, Anmerkung zu BFH v. 10.10.2001 – XI R 54/00, FR 2002, 346; NAVE, Steuerbegünstigte Abfindung bei Arbeitsreduzierung, BB 2010, 39.

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

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

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

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

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

Eine Ausnahme von diesen Grundsätzen lässt der BFH (BFH v. 10.7.2012 – VIII R 48/09, BStBl. II 2012, 155) nunmehr jedoch für den Fall zu, dass ein RA einem Mandanten seine Leistung trotz Beibehaltung der rechtlichen Selbständigkeit im Wesentlichen wie ein ArbN schuldet und der zugrunde liegende Beratungsvertrag für ihn eine wesentliche Erwerbsquelle darstellt. Unter diesen Voraussetzungen kommt bei ihm im Zusammenhang mit der Aufhebung des Vertrags eine Entschädigung iSd. Nr. 1 Buchst. a nach den für ArbN geltenden Grundsätzen in Betracht.

Überschusseinkunftsarten: In den Fällen der Nr. 1 Buchst. a lag nach langjähriger Rspr. des XI. Senats des BFH eine Ersatzleistung nur vor, wenn das der Einkunftserzielung zugrunde liegende Rechtsverhältnis vollständig beendet, nicht hingegen, wenn unter Fortsetzung des Einkunftserzielungstatbestands im Rahmen des bisherigen Rechtsverhältnisses ein bestehender Anspruch durch den Vertragspartner abgegolten wurde.

BFH v. 21.4.1993 – XI R 62/92, BFH/NV 1993, 721; BFH v. 21.8.1993 – XI R 7/93, BStBl. II 1994, 185; BFH v. 12.4.2000 – XI R 1/99, BFH/NV 2000, 1195; BFH v.

II. Ersatz entgangene Einnahmen (Nr. 1 Buchst. a) Anm. 28–33 § 24

23.1.2001 – XI R 7/01, BStBl. II 2001, 541; BFH v. 10.10.2001 – XI R 54/00, BStBl. II 2002, 181; BFH v. 10.10.2001 – XI R 50/99, BStBl. II 2002, 347; BFH v. 6.3.2002 – XI R 36/01, BFH/NV 2002, 1144; BFH v. 9.7.2002 – IX R 29/98, BFH/NV 2003, 21; BFH v. 10.4.2003 – XI R 4/02, BStBl. II 2003, 748.

Der nunmehr für Entschädigungen zuständige IX. Senat hat diese Einschränkung aufgegeben. Nach seiner Rspr. liegt eine Entschädigung auch vor, wenn im Rahmen eines fortgesetzten Rechtsverhältnisses auf neuer Rechtsgrundlage eine Entschädigung für den Verlust (Wegfall) zukünftiger Ansprüche – zB durch Reduzierung der wöchentlichen Arbeitszeit oder durch Umstellung der Altersversorgung – geleistet wird (BFH v. 25.8.2009 – IX R 3/09, BStBl. II 2010, 1030; BFH v. 13.3.2018 – IX R 12/17, BFH/NV 2018, 715).

Stellungnahme: Das von der Rspr. entwickelte Erfordernis der Außergewöhnlichkeit des schadenstiftenden Ereignisses war vor dem Hintergrund der bis zum VZ 1998 geltenden Fassung des § 34 verständlich. Diese sah für außerordentliche Einkünfte iSd. heutigen § 34 Abs. 2 Nr. 1–3 (Veräußerungsgewinne, Entschädigungen und Nutzungsvergütungen) in Gestalt des halben durchschnittlichen StSatzes eine Tarifvergünstigung vor, die im Regelfall zu einer wesentlich stärkeren stl. Entlastung führte als die rechnerische Verteilung der Einkünfte auf drei Jahre, die der damalige § 34 Abs. 3 für Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten vorsah. Aus diesem Grund hielt es der BFH für geboten, nur solche Zahlungen als Entschädigungen zu qualifizieren, die ebenso wie Veräußerungsgewinne iSd. §§ 14, 16, 17 und 18 Abs. 3 im Zusammenhang mit dem Verlust einer Einkunftsquelle gewährt wurden (WEBER-GRELLET, DStR 1993, 261). Durch die ab VZ 1999 geltende Neufassung des § 34 hat dieses Anliegen seine sachliche Berechtigung verloren. Es besteht daher kein Grund mehr dafür, die Annahme einer Entschädigung über die sich aus den Einzelatbeständen der Nr. 1 ergebenden Anforderungen hinaus von der Erfüllung des ungeschriebenen Tatbestandsmerkmals der Außergewöhnlichkeit abhängig zu machen. Insbesondere sollte im Rahmen der Überschusseinkunftsarten unabhängig vom Fortbestand oder der Beendigung des zugrunde liegenden Rechtsverhältnisses allein auf den Wegfall von Einnahmen abgestellt werden.

Einstweilen frei.

29–32

3. Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen

33

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

Vorhandensein einer Einkunftsquelle: Sowohl bei entgangenen als auch bei entgehenden Einnahmen lässt sich die zu entschädigende Vermögenseinbuße nicht mit endgültiger Gewissheit, sondern nur mit einem mehr oder minder großen Grad an Wahrscheinlichkeit feststellen. Die Prognose eines Einnahmeausfalls wird idR nur möglich sein, wenn die Einkunftsquelle bei Eintritt des schädi-

genden Ereignisses bereits vorhanden war. Anderenfalls wird sich im Allgemeinen nicht mit dem erforderlichen Grad an Gewissheit voraussagen lassen, dass überhaupt Einnahmen entgehen und welcher Einkunftsart die entgehenden Einnahmen zuzuordnen gewesen wären (vgl. OFD München v. 10.9.1979, StEG EStG § 22 Nr. 72).

34 Einstweilen frei.

35 4. Mitwirkung des Geschädigten am schadenstiftenden Ereignis

Schrifttum: Gosch, Zum Zusammenhang zwischen Anteilsveräußerung und Aufgabe der Geschäftsführertätigkeit, Anmerkung zu BFH v. 10.4.2003 – XI R 4/02, v. 13.8.2003 – XI R 18/02 und v. 10.4.2003 – XI R 32/02, StBp. 2004, 53; WENDT, Von der Härte des Gesetzgebers und der Milde des BFH, Anmerkung zu BFH v. 13.8.2003 – XI R 18/02, FR 2004, 209; GEIBLER, Das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal der Zwangslage in § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG, Stb 2017, 417.

Schädlichkeit des Handelns aus eigenem Antrieb: Eine Entschädigung für entgangene oder entgehende Einnahmen liegt nach Ansicht des BFH nur vor, wenn der Ausfall der Einnahmen entweder von dritter Seite veranlasst wurde oder – wenn er vom Stpfl. selbst oder mit dessen Zustimmung herbeigeführt wurde – dieser unter rechtl., wirtschaftlichem oder tatsächlichem Druck stand; der Empfänger darf das zum Einnahmefall führende Ereignis nicht aus eigenem Antrieb herbeigeführt haben. Dem liegt die Überlegung zugrunde, dass die StErmäßigung nach § 34 Abs. 1 iVm. Abs. 2 Nr. 2 nur in Fällen gerechtfertigt ist, in denen sich der Stpfl. dem zusammengeballten Zufluss der Einnahmen nicht entziehen konnte.

StRspr.: BFH v. 24.10.1990 – X R 161/88, BStBl. II 1991, 337; BFH v. 9.7.1992 – XI R 5/91, BStBl. II 1993, 27; BFH v. 12.11.2001 – XI R 38/00, BFH/NV 2002, 638; BFH v. 4.9.2002 – XI R 53/01, BStBl. II 2003, 177; BFH v. 27.7.2004 – IX R 64/01, BFH/NV 2005, 191; BFH v. 11.2.2015 – VIII R 4/12, BStBl. II 2015, 647; BFH v. 25.8.2015 – VIII R 2/13, BStBl. II 2015, 1015; BFH v. 16.9.2015 – III R 22/14, BFH/NV 2016, 26; BFH v. 13.3.2018 – IX R 12/17, BFH/NV 2018, 715.

In der jüngeren Rspr. des BFH macht sich allerdings die Tendenz bemerkbar, das Merkmal der Zwangslage inhaltlich aufzuweichen (vgl. BFH v. 29.2.2012 – IX R 28/11, BStBl. II 2012, 569: Vorliegen einer Zwangslage bereits, wenn ein in den Ruhestand getretener ArbN aus Gründen der Loyalität und zur Vermeidung weiterer Streitigkeiten dem Wunsch des früheren ArbG nachgibt, seine Ansprüche auf Erfindervergütung durch eine Einmalzahlung abzufinden; BFH v. 13.3.2018 – IX R 16/17, BFH/NV 2018, 1004, leitet die Zwangslage des ArbN bei der einvernehmlichen Auflösung des Arbeitsverhältnisses allein aus der dafür gezahlten Abfindung ab).

Der X. Senat des BFH (BFH v. 23.11.2016 – X R 48/14, BStBl. II 2017, 383) stellt das Erfordernis der Zwangssituation erstmals grds. in Frage; bei einer Abfindungszahlung für den Ausschluss des öffentlich-rechtl. Versorgungsausgleichs soll es mit Rücksicht auf die Einheit der Rechtsordnung schon deshalb nicht gelten, weil das Scheidungsfolgenrecht grds. verschuldensunabhängig ausgestaltet ist.

Feststellung der Zwangslage bei Ursachenketten: Setzt der Stpfl. freiwillig eine Ursachenkette in Lauf, die ihm später keinen Entscheidungsspielraum mehr belässt, kann er sich nicht auf das Vorliegen einer Zwangslage berufen. Die Ent-

wicklung der Ursachenkette muss sich allerdings in einem überschaubaren Rahmen halten. Ereignisse, mit denen der Stpfl. nicht rechnen konnte und die für ihn außerhalb seiner Vorstellung lagen, führen deshalb zu einer Unterbrechung des Ursachenzusammenhangs.

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

BFH v. 12.12.2001 – XI R 38/00, BFH/NV 2002, 638; BFH v. 4.9.2002 – XI R 53/01, BStBl. II 2003, 177; BFH v. 10.4.2003 – XI R 4/02, BStBl. II 2003, 748; BFH v. 13.8.2003 – XI R 18/02, BStBl. II 2004, 106; BFH v. 27.7.2004 – IX R 64/01, BFH/NV 2005, 191; BFH v. 13.12.2005 – XI R 55/04, BFH/NV 2006, 2042.

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

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

Stellungnahme: Auf das Merkmal der Zwangslage sollte uE verzichtet werden. Wie der BFH (BFH v. 23.11.2016 – X R 48/14, BStBl. II 2017, 383) zu Recht ausführt, ergibt sich dieses Tatbestandsmerkmal aus dem Gesetzeswortlaut nicht. Auch aus dem Zweck der Nr. 1 Buchst. a ist die Notwendigkeit eines solchen ungeschriebenen Tatbestandsmerkmals nicht abzuleiten. Es ist vielmehr folgerichtig, Ersatzleistungen für Einkünfte jedweder Art unabhängig davon, wie die Ersatzleistung zustande gekommen ist, ebenso der Besteuerung zu unterwerfen wie die Einkünfte selbst. Einen Anknüpfungspunkt für die Forderung nach einer Druck- oder Zwangssituation kann allenfalls die Vorschrift des § 34 bilden, die das Vorliegen „außerordentlicher“ Einkünfte voraussetzt. Dies gebietet es jedoch nicht, bereits die Anwendbarkeit des – nicht eine StVergünstigung,

sondern die Steuerbarkeit als solche regelnden – Tatbestands der Nr. 1 Buchst. a hiervon abhängig zu machen.

36–37 Einstweilen frei.

38 5. Einnahmen

Unter Nr. 1 Buchst. a fallen Entschädigungen zum Ersatz von Einnahmen. Für die Überschusseinkunftsarten sind darunter nach der Legaldefinition des § 8 Abs. 1 alle Güter zu verstehen, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Stpfl. im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 zufließen. Für die Gewinneinkunftsarten gilt sachlich das Gleiche. Betriebseinnahmen (§ 4 Abs. 3) sind alle betrieblich veranlassten Wertzugänge, die in Geld oder Geldeswert bestehen (s. § 8 Anm. 5). Ersatz für Einnahmen liegt auch vor, wenn die Ersatzleistung an Stelle einer dem Stpfl. entgangenen Entschädigung iSd. Nr. 1 gewährt wird (Nds. FG v. 14.3.2012 – 4 K 79/10, EFG 2012, 1666, rkr.: Schadensersatzzahlung des Anwalts für eine dem Unfallopfer aufgrund rechtl. Fehlerberatung entgangene Ersatzleistung des Schädigers). Demgegenüber stellt die Erstattung der auf eine Verdienstausschüttung entfallenden ESt ihrerseits keinen Ersatz für Einnahmen dar (aA FG Ba.-Württ. v. 20.11.2017 – 10 K 3494/15, EFG 2018, 217, nrkr., Rev. anhängig, Az. des BFH X R 1/18).

Erhält ein im Zeitpunkt des schädigenden Ereignisses Erwerbsloser vom Schädiger Ersatz für den verletzungsbedingt erlittenen Erwerbsschaden gem. § 842 BGB, kommt es darauf an, ob mit der Zahlung steuerbare und steuerpfl. Einnahmen ersetzt werden sollen (sog. Verdienstausschüttung) oder der Wegfall des Anspruchs auf steuerfreie Sozialleistungen wie das Arbeitslosengeld (§ 3 Nr. 2 Buchst. a) oder das Arbeitslosengeld II (§ 3 Nr. 2 Buchst. d). Nur im ersten Fall handelt es sich um Ersatz von Einnahmen iSd. Nr. 1 Buchst. a (BFH v. 20.7.2018 – IX R 25/17, DStR 2018, 2796).

Ersatz für Vermögensgegenstände kein Einnahmeerersatz: Kein Ersatz für Einnahmen liegt vor, wenn Ersatz für den Verlust, die Wertminderung oder die Übertragung von Vermögenssubstanz geleistet wird (BFH v. 7.5.1965 – VI 303/64, HFR 1965, 506; BFH v. 9.8.1990 – X R 140/88, BStBl. II 1990, 1026, betr. Verzicht auf Wohnrechte; BFH v. 6.8.1998 – IV R 91/96, BFH/NV 1999, 40, betr. bergrechtl. Schiefanlagenentschädigung; BFH v. 28.2.2002 – IV R 64/00, BStBl. II 2002, 658, betr. Übertragung von Zuckerrübenlieferrechten; BFH v. 19.3.2013 – IX R 65/10, BFH/NV 2013, 1085, betr. Ausgleich für die Entwertung einer zwischenzeitlich veräußerten Kapitalbeteiligung).

Ausgleich von Mehraufwand stellt nach hM ebenfalls keinen Ersatz von Einnahmen dar (BFH v. 26.10.1972 – I R 229/70, BStBl. II 1973, 121 [123]; BFH v. 27.7.1978 – IV R 153/77, BStBl. II 1979, 69; BFH v. 11.2.2003 – IV B 151/01, BFH/NV 2003, 1040; GESERIC in KSM, § 24 Rz. B 37 [8/2014]; SCHINDLER in LBP, § 24 Rz. 28 [11/2012]). Das Gleiche gilt nach Ansicht des BFH (BFH v. 18.10.2011 – IX R 58/10, BStBl. II 2012, 286) für den Fall, dass ein Ausgleich für die Rückzahlung früher zugeflossener Einnahmen (zB Vorsteuererstattungen) gewährt wird.

Diese Einschränkung ist uE problematisch. Obwohl Nr. 1 Buchst. a vom Ersatz für „Einnahmen“ spricht, bezieht sie sich doch auf den Ersatz von Einkünften, deren Höhe auch von den Aufwendungen (BA oder WK) beeinflusst wird (ebenso SCHIFFERS in KORN, § 24 Rz. 22 [2/2018]).

39 Einstweilen frei.

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

a) Gewinneinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3

40

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

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

Ausscheiden eines Mitunternehmers: Die Abfindung, die ein Kommanditist für die vorzeitige Aufhebung seines Anstellungsvertrags als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH erhält, stellt auch dann eine Ersatzleistung dar, wenn seine Gesellschafterstellung in der KG fortbesteht (BFH v. 24.6.2009 – IV R 94/06, BFH/NV 2009, 1877).

Aussolung von Salzstöcken: Zahlungen an einen Landwirt für die Aussolung von Salzstöcken und die anschließende Nutzung der unterirdischen Hohlräume stellen nur insoweit Entschädigungen dar, als sie dem Ersatz tatsächlicher Ertragsausfälle im landwirtschaftlichen Betrieb dienen (BFH v. 14.10.1982 – IV R 19/79, BStBl. II 1983, 203).

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

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

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

Ehrenamtliche Tätigkeit: Siehe Anm. 35 „Übernahme von Verbands- oder Regierungsämtern“.

FELEG: Ausgleichsgeld nach § 8 FELEG und Leistungen zur sozialen Sicherung nach § 15 FELEG, die als Ersatz für zuvor von einer Mitunternehmerschaft bezogene Tätigkeitsvergütungen gewährt werden, sind als Entschädigungen den Einkünften aus LuF zuzuordnen (BFH v. 8.11.2007 – IV R 30/06, BFH/NV 2008, 546).

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

Grundstückspachtvertrag: Die Zahlung, die der Verpächter nach Streit über die vom Pächter ausgesprochene außerordentliche Kündigung im Rahmen eines gerichtlichen Vergleichs für die Beendigung des Pachtverhältnisses erhält, kann Entschädigung sein, wenn der Verpächter nach Einstellung der Pachtzahlungen den Zahlungsverpflichtungen gegenüber der kreditgebenden Bank nicht mehr

nachkommen kann und es sich bei dem verpachteten Grundstück um das einzige derartige Objekt im BV des Verpächters handelt (BFH v. 16.9.2015 – III R 22/14, BFH/NV 2017, 26).

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

Investitionsförderung: Verzichtet der Betreiber einer mobilen Altenpflege zur Beilegung eines jahrelangen Rechtsstreits auf die ihm zustehende Förderung nach dem Landespflegehilfegesetz und erhält er hierfür vom Land und Landkreis eine Entschädigung, handelt es sich um eine Entschädigung nach Nr. 1 Buchst. a (BFH v. 25.8.2015 – VIII R 2/13, BStBl. II 2015, 1015).

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

Nichtdurchführung eines Bauvorhabens: Schadensersatzleistungen, die ein Architekt bzw. ein Bauunternehmer für die Nichtdurchführung eines Bauvorhabens erhält, sind keine Entschädigungen, weil sie lediglich das Interesse an der Durchführung eines einzelnen für das Unternehmen typischen Geschäfts abgelenken (BFH v. 27.7.1978 – IV R 149/77, BStBl. II 1979, 66; BFH v. 27.7.1978 – IV R 153/77, BStBl. II 1979, 69; BFH v. 18.9.1986 – IV R 228/83, BStBl. II 1987, 25; BFH v. 9.1.2002 – IV B 31/01, BFH/NV 2002, 776).

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

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

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

Substanzausbeutevertrag: Ersatzleistungen für Ertragsausfälle aufgrund eines Substanzausbeutevertrags über ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück sind Entschädigung für entgehende Einnahmen (BFH v. 15.3.1994 – IX R 45/91, BStBl. II 1994, 840).

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

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

Viehseuchengesetz: Entschädigung für die Tötung seuchenkranken Viehs ist keine Entschädigung (FG Münster v. 10.4.1974 – VI 744/72 E, EFG 1974, 469, rkr.).

b) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

41

Schrifttum: OFFERHAUS, Abfindungen des Arbeitgebers – steuerfrei, steuerbegünstigt oder voll steuerpflichtig?, DStZ 1981, 445; NIEMANN, Steuerliche Behandlung der Abfindung von Pensionsanwartschaften bei Auflösung von Dienstverhältnissen, DB 1984, 1855; OFFERHAUS, Steuerliche Vorteile bei vorzeitiger (Teil-)Beendigung eines Dienstverhältnisses, FR 1989, 138; OFFERHAUS, Zur Besteuerung von Arbeitgeberleistungen bei Auflösung und Änderung eines Dienstverhältnisses, DB 1991, 2456; PAUS, Besteuerung von Streikunterstützungen, DStZ 1991, 214; KNOBBE-KEUK, Einkommensteuerpflicht gewerkschaftlicher Streikzahlungen, DB 1992, Beilage 6; E. SCHMIDT, Ablösung verbindlicher Wiedereinstellungszusagen, FR 1993, 359; GEHRMANN, Steuerbegünstigung von Abfindungsleistungen anlässlich der Auflösung von Arbeitsverhältnissen, StBp. 1994, 221; OFFERHAUS, Zur Besteuerung von Arbeitgeberleistungen bei Auflösung eines Dienstverhältnisses oder bei Nichtwiedereinstellung, DB 1994, 167; STRUNK, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Entlassungsentschädigungen an Arbeitnehmer, DStR 1994, 1249; LANGOHR-PLATO, Kapitalisierung betrieblicher Versorgungsleistungen bei Auflösung des Dienstverhältnisses, Stbg. 1995, 407; KORN, Steuervorteilhafte Abfindungsregelungen bei der Auflösung von Arbeitsverhältnissen, KÖSDI 1996, 10532; OFFERHAUS, Neue Steuerrechtsfragen zur Entschädigung von Arbeitnehmern bei Auflösung des Dienstverhältnisses, DStZ 1997, 108; OFFERHAUS, Im Dienstvertrag vereinbarte Abfindung oder Entschädigung nicht steuerbegünstigt?, DB 2000, 396; DARAGAN, Abfindung der Versorgungszusage des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH durch Übertragung eines Rentenversicherungsvertrags, DStR 2003, 1870.

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

► *Auflösung* ist nur die vollständige Beendigung des Arbeitsverhältnisses, nicht der bloße Wechsel des ArbG im Rahmen eines (Teil-)Betriebsübergangs nach § 613a BGB (BFH v. 12.4.2000 – XI R 1/99, BFH/NV 2000, 1195; BFH v. 10.10.2001 – XI R 54/00, BStBl. II 2002, 181) oder der einvernehmliche Wechsel des ArbG, wenn das Arbeitsverhältnis mit dem neuen ArbG zu im Wesentlichen unveränderten Bedingungen fortgesetzt wird (BFH v. 13.12.2005 – XI R 8/05, BFH/NV 2006, 1071).

► *Veranlassung durch den ArbG* liegt vor, wenn dieser die entscheidenden Ursachen für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses geschaffen hat (BFH v. 20.10.1978 – VI R 107/77, BStBl. II 1979, 176; BFH v. 22.1.1988 – VI R 135/84, BStBl. II 1988, 525). Dies ist der Fall, wenn der ArbG die Kündigung ausgesprochen hat, der ArbN unter dem Eindruck einer ansonsten zu erwartenden Kündigung (zB wegen Insolvenz oder Liquidation) in die einvernehmliche Auflösung des Arbeitsverhältnisses einwilligt (BFH v. 13.10.1978 – VI R 91/77, BStBl. II 1979, 155; BFH v. 16.4.1980 – VI R 86/77, BStBl. II 1980, 393) oder selbst kündigt, weil sein bisheriger Arbeitsplatz wegfällt und ihm der Umzug zu einem angebotenen entfernt liegenden Ersatzarbeitsplatz mit Rücksicht auf schulpflichtige Kinder unzumutbar ist (BFH v. 6.5.1977 – VI R 161/76, BStBl. II 1977, 718). Bei Zahlung einer Abfindung kann im Regelfall davon ausgegangen werden, dass der ArbG die Auflösung gewollt und veranlasst hat (BFH v. 10.11.2004 – XI R 14/04, BFH/NV 2005, 1247; BFH v. 2.4.2008 – IX R 82/07, BFH/NV 2008, 1325).

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

► *Ersatz für entgehende Einnahmen* kann auch dann vorliegen, wenn bereits bei Beginn des Dienstverhältnisses ein Ersatzanspruch für den Fall der betriebsbedingten Kündigung oder Nichtverlängerung des Dienstverhältnisses vereinbart wurde (BFH v. 10.9.2003 – XI R 9/02, BStBl. II 2004, 349, unter Aufgabe des gegenteiligen Standpunkts in BFH v. 18.9.1991 – XI R 8/90, BStBl. II 1991, 703; s. Anm. 26). Entscheidend ist, dass die Zahlung an die Stelle von Einnahmen tritt, die aufgrund der Beendigung des Dienstverhältnisses nicht mehr erzielt werden. Maßgeblich dafür, ab wann keine Ansprüche auf Arbeitslohn mehr entstehen können, ist der Zeitpunkt der zivilrechtl. wirksamen Beendigung des Arbeitsverhältnisses, den die Beteiligten bis zur Grenze des Gestaltungsmissbrauchs frei bestimmen können (BFH v. 18.12.1981 – III R 133/78, BStBl. II 1982, 305; BFH v. 14.5.2003 – XI R 16/02, BStBl. II 2003, 881; BFH v. 19.10.2005 – XI R 24/04, BFH/NV 2006, 928, jeweils mwN). Dies gilt auch für den Fall, dass das Arbeitsverhältnis vom ArbG bereits rechtswirksam gekündigt worden war und die Vertragsparteien anschließend die Aufhebung zu einem früheren Zeitpunkt vereinbarten (BFH v. 6.2.1987 – VI R 229/83, BFH/NV 1987, 572).

► *Keinen Ersatz für entgehende Einnahmen* stellt die im Zusammenhang mit der Auflösung des Dienstverhältnisses erfolgende Abgeltung bereits entstandener Erfüllungsansprüche, zB auf eine erfolgsabhängige Tantieme, dar (BFH v. 20.3.1987 – VI R 61/84, BFH/NV 1987, 498; BFH v. 15.6.2000 – XI B 93/99, BFH/NV 2001, 26; BFH v. 6.10.2002 – XI R 2/02, BFH/NV 2003, 745; BFH v. 24.10.2007 – XI R 33/06, BFH/NV 2008, 361). Auch eine Entschädigung, die dafür geleistet wird, dass kein neuer Vertrag abgeschlossen wird, gilt keine entgehenden oder entgangenen Einnahmen ab (BFH v. 10.7.2008 – IX R 84/07, BFH/NV 2009, 130).

Allgemeines Gleichbehandlungsgesetz: Das FG kann einen arbeitsgerichtlichen Vergleich, in dem eine vom ArbG wegen einer Diskriminierung nach diesem Gesetz zu leistende Zahlung als Entschädigung bezeichnet wird, dahingehend auslegen, dass damit eine Schadensersatzzahlung nach § 15 Abs. 1 gemeint ist und nicht etwa eine Entschädigung für immateriellen Schaden nach § 15 Abs. 2 (BFH v. 27.7.2013 – III B 15/13, BFH/NV 2014, 352).

Amtshaftung: Schadensersatzleistung aus Amtshaftung als Surrogat für die durch eine rechtswidrige Abberufung als Bankvorstand entstandenen Verdienst- und Betriebsrentenausfälle ist Entschädigung (BFH v. 12.7.2016 – IX R 33/15, BStBl. II 2017, 158).

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

Änderungskündigung: Ausgleichszahlungen, die ein ArbN dafür erhält, dass er aufgrund einer Änderungskündigung, eines Änderungsvertrags oder einer tariflichen Abgruppierung in der Zukunft eine niedriger entlohnte Tätigkeit ausübt, stellen eine Entschädigung für entgehende Einnahmen dar (MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 24 Rz. 7; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 24 Rz. 22; SCHIFFERS in KORN, § 24 Rz. 30.1 [2/2018]; CLABEN in LADEMANN, § 24 Rz. 45 [1/2013]; OFFERHAUS, DStZ 1994, 225 [227]). Die entgegenstehende Rspr. des XI. Senats des BFH, dass die Annahme einer Ersatzleistung stets die vollständige Beendigung des Arbeitsverhältnisses voraussetzt, wurde durch den BFH (BFH v. 25.8.2009 – IX R 3/09, BStBl. II 2010, 1030) zu Recht aufgegeben (s. Anm. 28).

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

Arbeitsplatzwechsel: Leistungen des neuen ArbG zum Ausgleich der durch den Arbeitsplatzwechsel entstehenden Nachteile sind kein Ersatz der aus dem alten Arbeitsverhältnis entgehenden Einnahmen, sondern Vorteil aus dem neuen Arbeitsverhältnis (BFH v. 16.12.1992 – XI R 33/91, BStBl. II 1993, 47).

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

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

► *Neue Rechts- oder Billigkeitsgrundlage* setzte nach der Rspr. des XI. Senats des BFH die Beendigung des zugrunde liegenden Rechtsverhältnisses voraus (s. Anm. 28). Aus diesem Grund wurde die Auszahlung einer für den ArbN gebildeten Pensionsrückstellung (BFH v. 21.4.1993 – XI R 62/92, BFH/NV 1993, 721), die entgeltliche Herabsetzung einer Pensionszusage (BFH v. 6.3.2002 – XI R 36/01, BFH/NV 2002, 1144) bei fortbestehendem Dienstverhältnis oder die Abfindung eines im Übrigen fortbestehenden Ruhegehaltsanspruchs für einen begrenzten Zeitraum (BFH v. 6.3.2002 – XI R 51/00, BStBl. II 2002, 516) nicht als Entschädigung, sondern als Erfüllungsleistung mit geänderter Auszahlungsmodalität angesehen. Nachdem es der IX. Senat des BFH (BFH v. 25.8.2009 – IX R 3/09, BStBl. II 2010, 1030) abgelehnt hat, das Vorliegen einer Ersatzleistung stets von der vollständigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses abhängig zu machen, erscheint es zweifelhaft, ob an dieser Beurteilung festgehalten werden kann. Die Abfindung von Pensionsansprüchen im Zusammenhang mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses kann auch dann auf einer neuen Rechtsgrundlage beruhen, wenn sie bereits in der ursprünglichen Pensionsvereinbarung vorgesehen war. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Kapitalisierungsbefugnis des ArbG nur für den Fall der vorzeitigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses galt (die gegenteilige Beurteilung in BFH v. 27.2.1991 – XI R 8/87, BStBl. II 1991, 703, wurde durch BFH v. 10.9.2003 – XI R 9/02, BStBl. II 2004, 349, aufgegeben) oder eine für den Eintritt des Versorgungsfalls zugelassene Kapitalisierung im Zusammenhang mit der vorzeitigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses erfolgt (BFH v. 10.4.2003 – XI R 4/02, BStBl. II 2003, 748). Die bei Eintritt des Versorgungsfalls erfolgende Kapitalisierung der Pensionsansprüche aufgrund eines dem ArbN oder dem ArbG zustehenden Wahlrechts wurde durch den BFH (BFH v. 4.11.1960 – VI 106/59 U, BStBl. III 1960, 512) nicht als Ersatz-, sondern als Erfüllungsleistung beurteilt. Demgegenüber liegt nach Ansicht des BFH (BFH v. 13.12.2005 – XI R 55/04, BFH/NV 2006, 2042) eine Entschädigung vor, wenn der ArbG die primär geschuldete Rente nach Eintritt des Versorgungsfalls durch eine Kapitalzahlung ablöst.

► *Zwangslage:* Willigt der ArbN in die Abfindung noch nicht unverfallbarer Anwartschaften ein, beurteilt sich das Vorliegen einer Zwangslage nach den Umständen, die zur Auflösung des Arbeitsverhältnisses geführt haben. Bei der Ab-

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

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

Entschädigungen für ehrenamtliche Richter: Steuerbar ist die Entschädigung für Verdienstausfall gem. § 18 Justizvergütungs- und -entschädigungsgesetz, nicht aber die Entschädigung für Zeitversäumnis gem. § 16 Justizvergütungs- und -entschädigungsgesetz (BFH v. 31.1.2017 – IX R 10/16, BFH/NV 2017, 680).

Entschädigungszusatzleistungen: Erhält der ausgeschiedene ArbN neben einer einmaligen Abfindung zusätzliche Leistungen des früheren ArbG (Übergangsgelder, Sachbezüge, Jubiläumszuwendungen), so kann es sich dabei ebenfalls um Entschädigungsleistungen handeln (BFH v. 24.1.2002 – XI R 43/99 und XI R 2/01, BStBl. II 2004, 442 und 444; BFH v. 6.3.2002 – XI R 16/01, BStBl. II 2004, 446; BFH v. 3.7.2002 – XI R 80/00, BStBl. II 2004, 447; BFH v. 14.5.2003 – XI R 23/02, BStBl. II 2004, 451). Werden solche Zusatzleistungen in einem anderen VZ als die Hauptentschädigung gewährt, können sie selbst zwar nicht tarifbegünstigt versteuert werden; andererseits schließen sie die Tarifbegünstigung der Hauptentschädigung nicht aus, solange sie bestimmte Grenzen (s. BFH v. 23.1.2004 – XI R 23/01, BFH/NV 2004, 1227; BFH v. 23.2.2005 – XI R 3/4, BFH/NV 2005, 1269) nicht übersteigen.

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

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

Streik- und Aussperrungsunterstützungen sind nach BFH (BFH v. 24.10.1990 – X R 161/88, BStBl. II 1991, 337) keine stpfl. Entschädigungen für entgangene Einnahmen. An der früher vom BFH (BFH v. 30.10.1970 – VI R 273/67, BStBl. II 1971, 138; BFH v. 30.3.1982 – III R 150/80, BStBl. II 1982, 552) vertretenen gegenteiligen Auffassung ist uE festzuhalten (ebenso KNOBBE-KEUK, DB 1992, Beilage 6, 10; PAUS, DStZ 1991, 214).

Übergangszahlungen, die ein ArbN nach der vorzeitigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses erhält, sind Entschädigungen (BFH v. 29.5.2008 – IX R 55/05, BFH/NV 2008, 1666).

Umstellung der Altersversorgung: Ausgleichszahlung für Umstellung einer betrieblichen Altersversorgung nach beamtenrechtl. Grundsätzen auf ein beitragsfinanziertes System ist Entschädigung (BFH v. 13.3.2018 – IX R 12/17, BFH/NV 2018, 715).

II. Ersatz entgangene Einnahmen (Nr. 1 Buchst. a) Anm. 41–44 § 24

Unterlassene Beförderung: Der einem Beamten von seinem Dienstherrn gewährte Schadensersatz wegen pflichtwidrig unterlassener Beförderung stellt eine Entschädigung dar (FG Köln v. 19.6.1989 – 7 K 2621/88, EFG 1989, 640, rkr.).

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

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

Einstweilen frei.

42–43

c) Überschusseinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5–7

44

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

Abstandszahlungen: Abfindungen, die ein Vermieter für die vorzeitige Auflösung eines Mietverhältnisses (BFH v. 21.9.1993 – IX R 32/90, BFH/NV 1994, 308; BFH v. 11.1.2005 – IX R 67/02, BFH/NV 2005, 1044) oder für die Entlassung eines künftigen Mieters aus einem Mietvorvertrag (BFH v. 21.8.1990 – VIII R 17/86, BStBl. II 1991, 76) erhält, sind Entschädigungen, nicht hingegen Ausgleichszahlungen für die Herabsetzung des Mietzinses bei fortbestehendem Mietverhältnis (BFH v. 9.7.2002 – IX R 29/98, BFH/NV 2003, 21; s. Anm. 28).

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

Genussrechte: Entgelt für die Beendigung eines Genussrechtsverhältnisses, das keine Beteiligung am Unternehmensvermögen vermittelt, ist Entschädigung, wenn es dem Genussrechtsinhaber dafür gewährt wird, dass ihm Einnahmen aus der Verzinsung des Genussrechtskapitals entgehen (BFH v. 11.2.2015 – VIII R 4/12, BStBl. II 2015, 647).

Nachzahlung von Altersrenten, Zinsen oder Pachtzinsen für einen längeren Zeitraum stellt keine Entschädigung, sondern verspätete Erfüllung des ursprünglichen Leistungsanspruchs dar (BFH v. 31.7.1970 – VI R 177/68, BStBl. II 1970, 784; BFH v. 22.4.1966 – VI 142/65, BStBl. III 1966, 462; FG Hamb. v. 25.8.1982 – III 95/80, EFG 1983, 235, rkr.).

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

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

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

Vermögensgesetz: Mietentgelte, die der Verfügungsberechtigte nach § 7 Abs. 7 Satz 2 des Vermögensgesetzes an den Restitutionsberechtigten herauszugeben hat, stellen für diesen stpfl. Entschädigungen für entgangene Einnahmen dar (BFH v. 11.1.2005 – IX R 66/03, BStBl. II 2005, 480). Gleiches gilt für die Entschädigung, die der Eigentümer eines Grundstücks dafür erhält, dass dieses bei unklarer Rechtslage von der Bundesrepublik Deutschland vermietet wurde (BFH v. 21.6.2007 – IX B 5/07, BFH/NV 2007, 1628).

Versorgungsausgleich: Eine Ausgleichszahlung für den Ausschluss des öffentlich-rechtl. Versorgungsausgleichs im Wege des Splittings oder des Quasi-Splittings war in den Jahren 2006 und 2007 bei dem Berechtigten dem Grunde nach als Entschädigung für entgehende Einnahmen stpfl. Die StPflcht ist auf die Quote beschränkt, die dem sozialversicherungsrechtl. Höchstausgleich entspricht, und zusätzlich auf den künftig der Besteuerung unterliegenden Anteil der Rente bei Rentenbeginn begrenzt (BFH v. 23.11.2016 – X R 48/14, BStBl. II 2017, 383). Demgegenüber war eine Ausgleichszahlung für den Ausschluss des schuldrechtl. Versorgungsausgleichs in den Jahren 2006 und 2007 beim Berechtigten nicht stbar (BFH v. 23.11.2016 – X R 48/14, BStBl. II 2017, 383). Zur Rechtslage ab VZ 2015 s. § 22 Nr. 1a iVm. § 10 Abs. 1a Nr. 3 und 4.

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

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

45 Einstweilen frei.

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

Schrifttum: VON SCHILLING, Tarifbegünstigte Entschädigungen (§ 24 Nr. 1, § 34 Abs. 2 EStG), FR 1978, 584; VON BORNHaupt, Steuerfreie Abfindungen wegen Auflösung von Dienstverhältnissen und steuerbegünstigte Entschädigungen bei Arbeitnehmern, BB 1980, Beilage 7; GOSCH, Zur Besteuerung eines Wettbewerbsverbots im Zusammenhang mit Abfindungen, StBp. 1996, 275; HUTTER, Karenzentschädigung für eine umfassende Wettbewerbsenthaltung als Entschädigung iSv. § 24 Nr. 1b EStG, DStZ 1996, 641; WEBER-GRELLET, Neue BFH-Rechtsprechung zu Abfindungen und Entschädigungen, DStR 1996, 1993; WENDT, Abfindung für Tantiemeverzicht eines Angestellten keine tarifbegünstigte Entschädigung, FR 2002, 592.

46 1. Verhältnis der Entschädigungen iSd. Nr. 1 Buchst. b zu Entschädigungen iSd. Nr. 1 Buchst. a

Im Gegensatz zu den Entschädigungen iSd. Nr. 1 Buchst. a dienen die Entschädigungen iSd. Nr. 1 Buchst. b nicht der Abgeltung und Abfindung von Interessen aus dem bisherigen Rechtsverhältnis, sondern erfassen – in gewisser Weise zukunftsgerichtet – Gegenleistungen für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit oder die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft

III. Für Aufgabe einer Tätigkeit (Nr. 1 Buchst. b) Anm. 46–48 § 24

auf eine solche (BFH v. 12.6.1996 – XI R 43/94, BStBl. II 1996, 516). Beide Fallgruppen betreffen damit völlig unterschiedliche Sachverhalte und unterliegen unterschiedlichen Voraussetzungen (BFH v. 16.3.1993 – XI R 10/92, BStBl. II 1993, 497).

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

So erstmals BFH v. 2.4.1976 – VI R 67/74, BStBl. II 1976, 490; BFH v. 5.10.1976 – VIII R 38/72, BStBl. II 1977, 198; GÖRKE in FROTSCHER, § 24 Rz. 45 (7/2006); CLABEN in LADEMANN, § 24 Rz. 47 (1/2013); FISCHER in BLÜMICH, § 24 Rz. 53 (11/2017); VON BORNHAUPT, BB 1980, Beilage 7, 14; VON SCHILLING, FR 1978, 584 (589).

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

Grundlegend BFH v. 8.8.1986 – VI R 28/84, BStBl. II 1987, 106; FISCHER in BLÜMICH, § 24 Rz. 53 (11/2017); GÖRKE in FROTSCHER, § 24 Rz. 45 (7/2006); ebenso bereits VON BORNHAUPT, BB 1980, Beilage 7, 13 f.; aA noch VON SCHILLING, FR 1978, 584 (588 f.).

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

Grundlegend BFH v. 13.2.1987 – VI R 230/83, BStBl. II 1987, 386; BFH v. 16.3.1993 – XI R 10/92, BStBl. II 1993, 497. Ebenso die FinVerw. (H 24.1 „Entschädigungen i.S.d. § 24 Nr. 1 Buchst. b EStG“ EStH 2017) und das Schrifttum: SCHINDLER in LBP, § 24 Rz. 41 (11/2012); GÖRKE in FROTSCHER, § 24 Rz. 47 (7/2006).

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

Einstweilen frei.

47

2. Entschädigung für bestimmte Verhaltensweisen des Steuerpflichtigen 48

Gegenleistung für unterlassene Einkunftserzielung: Aus der Verwendung des Wortes „für“ ergibt sich, dass eine Entschädigung iSd. Nr. 1 Buchst. b nicht schon dann vorliegt, wenn sie kausal mit der Aufgabe oder Nichtausübung verknüpft ist, sondern dass sie im Sinne einer finalen Verknüpfung die Gegenleistung für den Verzicht des Empfängers auf eine in der Zukunft liegende Einkunftserzielung darstellen muss (BFH v. 13.2.1987 – VI R 230/83, BStBl. II 1987, 386; BFH v. 9.7.1992 – XI R 5/91, BStBl. II 1992, 27; BFH v. 12.6.1996 – XI R 43/94, BStBl. II 1996, 516). Dies setzt ein eigenes Interesse des Leistenden daran voraus, dass der Empfänger die Erzielung bestimmter Einkünfte aufgibt oder unterlässt (BFH v. 8.8.1986 – VI R 28/84, BStBl. II 1987, 106 [107 f.]; BFH v. 27.11.1991 – X R 10/91, BFH/NV 1992, 455; VON BORNHAUPT, BB 1980, Beilage 7, 14).

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

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

► *Andere Fälle*, in denen die Entschädigung als Gegenleistung für einen im Interesse des Leistenden liegenden Verzicht auf mögliche Einkunftserzielung gewährt wird, sind selten. Zahlungen im Zusammenhang mit der Beendigung von Rechtsverhältnissen dienen idR lediglich der Abgeltung der hierdurch begründeten Ansprüche (BFH v. 21.6.1990 – X R 45/86, BFH/NV 1991, 88, betr. Übergangsgelder; BFH v. 27.11.1991 – X R 10/91, BFH/NV 1992, 455; BFH v. 10.3.1992 – VIII R 66/89, BStBl. II 1992, 1032, betr. Ausgleichszahlungen für die vorzeitige Aufhebung eines Mietverhältnisses bzw. die vorzeitige Rückzahlung eines Darlehens; anders noch BFH v. 8.8.1986 – VI R 28/84, BStBl. II 1987, 106, betr. Zahlung für vorzeitiges Ausscheiden aus dem Dienst). Auch das Entgelt für die Veräußerung eines Milchlieferungsrechts ist keine Entschädigung iSd. Nr. 1 Buchst. b (BFH v. 17.4.2007 – IV B 91/06, BFH/NV 2007, 1853). Demgegenüber soll die einem angestellten Versicherungsvertreter von seinem ArbG für die Verkleinerung seines Bezirks gezahlte Abfindung eine Gegenleistung für die Aufgabe einer Tätigkeit darstellen können (BFH v. 23.1.2001 – XI R 7/00, BStBl. II 2001, 541; uE zweifelhaft).

49 Einstweilen frei.

3. Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit

50 a) Aufgabe oder Nichtausübung

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

BFH v. 2.4.1976 – VI R 67/74, BStBl. II 1976, 490; BFH v. 28.9.1987 – I R 159/83, BFH/NV 1988, 227; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 24 Rz. 35; SCHINDLER in LBP, § 24 Rz. 46 (11/2012); FISCHER in BLÜMICH, § 24 Rz. 52 (11/2017); SCHIFFERS in KORN, § 24 Rz. 35 (2/2018).

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

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

Einschränkung der Tätigkeit kann teilweise Aufgabe darstellen (BFH v. 23.1.2001 – XI R 7/00, BStBl. II 2001, 541, betr. Verkleinerung des Bezirks eines an-

III. Für Aufgabe einer Tätigkeit (Nr. 1 Buchst. b) Anm. 50–55 § 24

gestellten Versicherungsvertreters; anders jedoch BFH v. 24.8.2000 – IV R 42/99, BStBl. II 2003, 67, betr. teilweise Aufgabe der Milcherzeugung durch einen Landwirt).

Fortsetzung der Tätigkeit unter veränderten Umständen stellt keine Aufgabe dar (BFH v. 8.10.1964 – IV 365/62 U, BStBl. III 1965, 12, betr. Verlegung einer Arztpraxis innerhalb desselben Orts; BFH v. 28.9.1987 – I R159/83, BFH/NV 1988, 227, betr. Verlagerung der Produktionsstätte eines Fabrikationsbetriebs). Anders kann es sich uE verhalten, wenn der Kunden- oder Patientenstamm an einem anderen Ort neu aufgebaut werden muss (MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 24 Rz. 17).

Einstweilen frei.

51

b) Begriff der Tätigkeit

52

Auf Einkunftserzielung gerichtete Tätigkeit: Die unterlassene oder aufgegebene Tätigkeit muss eine solche sein, die zur Erzielung von Einkünften iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7 geführt hätte (SCHINDLER in LBP, § 24 Rz. 45 [11/2012]; GÖRKE in FROTSCHER, § 24 Rz. 48 [7/2006]; MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 24 Rz. 18). Aus dem Begriff der Tätigkeit folgt hingegen nicht, dass es sich dabei nur um eine solche iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–4 handeln kann (so jedoch BFH v. 10.3.1992 – VIII R 66/89, BStBl. II 1992, 1032; anders BFH v. 12.6.1996 – XI R 43/94, BStBl. II 1996, 516). Eine derartige Einschränkung ist weder dem Wortlaut noch dem Zweck der Vorschrift zu entnehmen.

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

Einstweilen frei.

53

4. Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine solche

a) Gewinnbeteiligung und Anwartschaft auf Gewinnbeteiligung

54

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

Anwartschaft: Eine Anwartschaft auf eine Gewinnbeteiligung liegt vor, wenn für den Berechtigten die konkrete Aussicht auf Einräumung einer Gewinnbeteiligung (zB Anspruch des Vermächtnisnehmers auf Einräumung einer stillen Beteiligung, s. SCHIFFERS in KORN, § 24 Rz. 40 [2/2018]) besteht.

Einstweilen frei.

55

56 **b) Aufgabe einer Gewinnbeteiligung**

Aufgabe ist der vollständige oder teilweise Verzicht auf die Gewinnbeteiligung.

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

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

57–59 Einstweilen frei.

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

1. Bedeutung der Nr. 1 Buchst. c

60 **a) Grund für die Schaffung der Vorschrift**

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

61 **b) Verhältnis der Vorschrift zum Handelsrecht**

Unter Nr. 1 Buchst. c fallen alle, aber auch nur solche Zahlungen, die in unmittelbarer oder analoger Anwendung des § 89b HGB gewährt werden. Dazu gehören nach FG Düss. (FG Düss. v. 12.3.1997 – 14 K 2456/93 E, EFG 1997, 668, rkr.) auch Zahlungen auf einen Ausgleichsanspruch nach ausländ. Recht, wenn dieser nach seinem Rechtscharakter und seinen tatbestandlichen Voraussetzungen dem Ausgleichsanspruch gem. § 89b HGB im Wesentlichen entspricht (offen gelassen in BFH v. 24.1.1974 – IV R 76/70, BStBl. II 1974, 295). Keine Ausgleichszahlung iSd. Nr. 1 Buchst. c liegt hingegen vor, wenn die Vertragsparteien die Anwendbarkeit deutschen Rechts wirksam abbedungen haben und die Rechtsordnung, der das Vertreterverhältnis unterstellt wurde, keine vergleich-

IV. Ausgleichszahlungen an HV (Nr. 1 Buchst. c) Anm. 61–64 § 24

bare Regelung enthält (FG Hamb. v. 12.1.2003 – VII 102/00, EFG 2004, 810, rkr.).

Einstweilen frei.

62–63

2. Als Ausgleichszahlung nach § 89b HGB gewährte Entschädigung

Schrifttum: VON GAMM, Die neuere Rechtsprechung des BGH zum Handelsvertreterrecht, NJW 1979, 2489; KÜSTNER/VON MANTEUFFEL, Die Änderungen des Handelsvertreterrechts aufgrund der EG-Harmonisierungsrichtlinie v. 18.12.1986, BB 1990, 291; KÜSTNER/VON MANTEUFFEL, Gedanken zu dem neuen Ausgleichs-Ausschlußtatbestand gem. § 89b Abs. 3 Nr. 3 HGB, BB 1990, 1713; KÜSTNER/THUME, Handbuch des gesamten Außendienstrechts, Band II, Der Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters, Frankfurt, 8. Aufl. 2008; KÜTHER, Die neuen Handelsvertretervorschriften im HGB, NJW 1990, 304; THUME, Der neue Ausgleichs-Ausschlußtatbestand nach § 89b Abs. 3 Nr. 3 HGB, BB 1991, 490; HERBERT, Neues zum Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters, BB 1997, 1317; THUME, Der neue § 89b Abs. 1 HGB und seine Folgen, BB 2009, 2490.

a) Voraussetzungen des Ausgleichsanspruchs nach § 89b HGB

64

Nach dem durch die Handelsvertreternovelle v. 6.8.1953 (BGBl. I 1953, 771) eingefügten § 89b HGB idF des Ges. v. 31.7.2009 (BGBl. I 2009, 2512) kann der HV nach Beendigung des Vertragsverhältnisses vom Unternehmer einen Ausgleich verlangen, wenn

- dieser aus der Geschäftsverbindung mit den vom HV neu gewonnenen Kunden auch nach Beendigung des Vertragsverhältnisses erhebliche Vorteile hat (§ 89b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB) und
- die Zahlung eines Ausgleichs unter Berücksichtigung aller Umstände, insbes. der dem HV aus Geschäften mit diesen Kunden entgehenden Provisionen, der Billigkeit entspricht (§ 89b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB).

Der Werbung eines neuen Kunden steht es gleich, wenn der HV die Geschäftsverbindung mit einem Kunden so erweitert hat, dass dies wirtschaftlich der Werbung eines neuen Kunden entspricht (§ 89b Abs. 1 Satz 2 HGB).

Für Versicherungsvertreter gelten diese Regelungen mit der Maßgabe, dass an die Stelle der Geschäftsverbindung mit neuen Kunden, die der Handelsvertreter geworben hat, die Vermittlung neuer Versicherungsverträge durch den Versicherungsvertreter tritt und der Vermittlung eines Versicherungsvertrages es gleichsteht, wenn der Versicherungsvertreter einen bestehenden Versicherungsvertrag so wesentlich erweitert hat, dass dies wirtschaftlich der Vermittlung eines neuen Versicherungsvertrages entspricht (§ 89b Abs. 5 Satz 1 HGB).

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

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

- die nur noch nebenberufliche Weiterführung einer zunächst hauptberuflich ausgeübten Tätigkeit (BGH v. 24.11.1978 – I ZR 121/76, zit. bei VON GAMM, NJW 1979, 2489 [2494]),
- die einvernehmliche Auswechslung des Vertreterbezirks (BFH v. 9.10.1996 – XI R 71/95, BStBl. II 1997, 236 [239] mwN),
- die Teilbeendigung des Handelsvertretervertrags durch Aufgabe eines eigenständigen Versicherungsmarktsegments (BFH v. 29.3.2006 – X R 55/04, BFH/NV 2006, 779).

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

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

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

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

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

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

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

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

Nach der bis zur Neufassung des § 89b Abs. 3 HGB geltenden Rechtslage hing die stl. Beurteilung der vom Nachfolgevertreter geleisteten Zahlungen davon ab, ob der Unternehmer in die Übertragung der Vertreterbeziehung einbezogen war (BFH v. 31.5.1972 – IV R 44/69, BStBl. II 1972, 899; BFH v. 25.7.1990 – X R 111/88, BStBl. II

IV. Ausgleichszahlungen an HV (Nr. 1 Buchst. c) Anm. 65–67 § 24

1991, 218; BFH v. 9.10.1996 – XI R 71/95, BStBl. II 1997, 236, mit Anm. WENDT, FR 1997, 226).

Einstweilen frei.

66

3. Begriff des Handelsvertreters

67

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

Handelsvertreter ist nach § 84 Abs. 1 HGB, wer als selbständiger Gewerbetreibender ständig damit betraut ist, für einen anderen Unternehmer Geschäfte zu vermitteln und in dessen Namen abzuschließen. Zu den Handelsvertretern gehören auch Versicherungs- und Bausparkassenvertreter (§ 92 Abs. 1 und 5 HGB), für die die Voraussetzungen und Grenzen des Ausgleichsanspruchs allerdings durch § 89b Abs. 5 HGB modifiziert werden. Auf selbständige HV im Nebenberuf finden die Vorschriften über den Ausgleichsanspruch keine Anwendung (§ 92b Abs. 1 Satz 1 HGB). Kein HV ist, wer Leistungen der in § 84 Abs. 1 HGB umschriebenen Art als ArbN im Rahmen eines nichtselbständigen Beschäftigungsverhältnisses erbringt.

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

- ▶ *Kommissionsagenten*, die ständig damit betraut sind, im eigenen Namen, aber für Rechnung eines anderen Unternehmers, Waren zu kaufen oder zu verkaufen (VON HOYNINGEN-HUENE in MüKo HGB, 3. Aufl. 2010, Vor § 84 HGB Rz. 9).
- ▶ *Vertragshändler*, die nicht nur im eigenen Namen, sondern auch auf eigene Rechnung verkaufen, im Unterschied zu gewöhnlichen Eigenhändlern aber fest in ein Vertriebssystem eingegliedert sind (BGH v. 11.12.1958 – II ZR 73/57, BGHZ 29, 83 [87]; BGH v. 16.2.1961 – VII ZR 239/59, BGHZ 34, 282 [285]; BGH v. 21.10.1970 – VIII ZR 255/68, BGHZ 54, 338 [340 f.]).
- ▶ *Franchisenehmer (Franchisees)*, die von dem Franchisegeber (*Franchisor*) ständig damit betraut sind, unter einer von diesem festgelegten Geschäftsbezeichnung (ggf. unter einer einheitlichen Marke) Waren oder Dienstleistungen am Markt anzubieten.

Zivilrechtlich finden die für das Handelsvertreterverhältnis geltenden Vorschriften – insbes. die Regelung über den Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB – auf Gewerbetreibende im Rahmen dieser besonderen Vertriebssysteme entsprechende Anwendung, wenn das Innenverhältnis zum Geschäftsherrn in seinen wesentlichen Merkmalen dem des Handelsvertreters zum Unternehmer entspricht. Dies kommt insbes. bei Vertragshändlern in Betracht (BGH v. 6.10.2010 – VIII ZR 209/07, NJW 2011, 849, mwN). Für Franchiseverhältnisse ist die Anwendbarkeit bisher ungeklärt (BGH v. 5.2.2015 – VII ZR 109/13, BGHZ 204, 166: jedenfalls nicht bei Franchiseverträgen, die ein im Wesentlichen anonymes Massengeschäft betreffen).

§ 24 Anm. 67–71 D. Nr. 2: Einkünfte aus ehemaligen Tätigkeiten

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

BFH v. 24.1.1974 – IV R 76/70, BStBl. II 1974, 295, betr. Kommissionsagenten; BFH v. 12.10.1999 – VIII R 21/97, BStBl. II 2000, 220, betr. Vertragshändler; allg. für Gewerbetreibende im Rahmen besonderer Vertriebssysteme H 24.1 „Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter“ EStH 2017; MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 24 Rz. 24; SCHIFFERS in KORN, § 24 Rz. 42 (2/2018); WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 24 Rz. 45.

68–69 Einstweilen frei.

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

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

70

I. Bedeutung der Nr. 2

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

Allgemeine Ansicht: MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 24 Rz. 25; SCHIFFERS in KORN, § 24 Rz. 46 (2/2018); GESERICH in KSM, § 24 Rz. C 1 (8/2014); CLABEN in LADEMANN, § 24 Rz. 71 (1/2013); SCHINDLER in LBP, § 24 Rz. 66 (11/2012); FISCHER in BLÜMICH, § 24 Rz. 70 (11/2017); GÖRKE in FROTSCHER, § 24 Rz. 58 (7/2006).

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

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

71

II. Begriff der Einkünfte iSd. Nr. 2

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

Besonderheiten bei beschränkter Steuerpflicht: Für die Frage, ob es sich bei den Einkünften um inländ. Einkünfte iSd. § 49 handelt, sind dagegen die Verhältnisse maßgeblich, die während der Dauer der früheren Tätigkeit oder des früheren Rechtsverhältnisses bestanden haben. Nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb unterliegen daher auch dann der beschränkten EStPflicht, wenn die inländ. Betriebsstätte, in der sie erwirtschaftet wurden, im Zeitpunkt des Zuflusses nicht mehr besteht (BFH v. 15.7.1964 – I 415/61 U, BStBl. III 1964, 551; FG München v. 28.10.1975 – II 151/70, EFG 1976, 187, rkr.; ebenso bereits RFH v. 9.3.1932, RStBl. 1932, 513, zu § 44 EStG 1925). Entsprechendes gilt für nachträgliche Einkünfte aus einer im Inland ausgeübten freiberuflichen Tätigkeit (BFH v. 12.10.1978 – I R 69/75, BStBl. II 1979, 64; BFH v. 18.10.1989 – I R 126/88, BStBl. II 1990, 377).

Einstweilen frei.

72

III. Einkünfte aus ehemaliger Tätigkeit oder aus früherem Rechtsverhältnis

73

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

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

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

Einstweilen frei.

74

IV. Einkünfte aus ehemaliger Tätigkeit iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 (Gewinneinkünfte)

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

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

Schlussbilanz: Endet die gewerbliche Tätigkeit des Stpfl. durch Veräußerung (§ 16 Abs. 1 Nr. 1) oder Aufgabe des Betriebs (§ 16 Abs. 3) oder durch Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils (§ 16 Abs. 1 Nr. 2), so ist der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn durch Gegenüberstellung des um die damit zusammenhängenden Kosten gekürzten Veräußerungs- oder Aufgabebeloses einerseits und des nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelten Werts des BV oder des dem Stpfl. zuzurechnenden Anteils am BV andererseits zu ermitteln (§ 16 Abs. 2 Sätze 1 und 2 und Abs. 3). Entsprechendes gilt bei den Einkünften aus LuF (§ 14 Satz 2) und aus selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 3 Satz 2). Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 4 Abs. 3 oder § 13a ermittelt haben, werden so behandelt, als wären sie im Augenblick der Veräußerung oder Aufgabe zunächst zur Gewinnermittlung durch BV-Vergleich übergegangen (BFH v. 23.11.1961 – IV 98/60 S, BStBl. III 1962, 199; BFH v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BStBl. II 1980, 239; R 4.5 Abs. 6 EStR 2012).

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

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

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

► *Nicht bilanzierungsfähige Vermögenspositionen:* Nachträgliche Einkünfte ergeben sich aus Zahlungen auf Forderungen oder Verbindlichkeiten, deren Aktivierung oder Passivierung auf den Zeitpunkt der Betriebsveräußerung oder -aufgabe nach den GoB ausgeschlossen war. Dazu gehören zB Ansprüche auf betriebliche Altersversorgung (BFH v. 14.12.1988 – I R 44/83, BStBl. II 1989, 323), die Produktionsaufgaberente nach § 5 FELEG (BFH v. 7.9.1989 – IV R 91/88, BStBl. II 1989, 975), Überbrückungsgelder für Seelotsen nach Ende der Bestallung (Nds. FG v. 5.7.2006 – 2 K 592/04, EFG 2006, 1894, rkr.) oder Schuldzinsen auf zurückbehaltenen Betriebsschulden, die auf Zeiträume nach der Betriebsveräußerung oder -aufgabe entfallen (s. Anm. 85).

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

► *Wegfall einer betrieblichen Versorgungsverpflichtung durch den Tod des Berechtigten* führt für den Verpflichteten zu laufenden nachträglichen Einkünften, weil die Beschränkung der Rentenlaufzeit durch die Lebenszeit des Berechtigten ein bereits im Veräußerungs- oder Aufgabzeitpunkt dem Grunde nach bekannter und damit dem Veräußerungs- oder Aufgabegewinn immanenter Umstand ist (BFH v. 17.12.2008 – III R 22/05, BFH/NV 2009, 1409).

► *Wiederkehrende Bezüge aus einer Betriebsveräußerung* führen bei der Option zur Zuflussversteuerung zu laufenden nachträglichen Einkünften, soweit sie den Buchwert des übertragenen BV übersteigen oder endgültig dahinter zurückbleiben (s. Anm. 81).

Keine nachträglichen Einkünfte ergeben sich hingegen durch

- Ausfall von Forderungen (BFH v. 28.7.1994 – IV R 53/91, BStBl. II 1995, 112; BFH v. 14.12.1994 – X R 128/82, BStBl. II 1995, 465),
- Tilgung ungewisser Verbindlichkeiten mit einem vom Ansatz in der Schlussbilanz abweichenden Wert (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 364; MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 24 Rz. 31; aA noch BFH v. 28.2.1990 – I R 205/85, BStBl. II 1990, 538; BFH v. 3.7.1991 – X R 163–164/87, BStBl. II 1991, 802),
- Erlass von Verbindlichkeiten (BFH v. 6.3.1997 – IV R 47/95, BStBl. II 1997, 509),
- nachträgliche Inanspruchnahme für Verbindlichkeiten (BFH v. 19.7.1993 – GrS 1/92, BStBl. II 1993, 894; BFH v. 21.12.1993 – VIII R 315/84, BFH/NV 1994, 626),
- Zahlungseingänge auf ungewisse oder wertberichtigte Verbindlichkeiten (BFH v. 10.2.1994 – IV R 37/92, BStBl. II 1994, 564; BFH v. 23.2.1995 – III B 134/94, BFH/NV 1995, 1060),
- Realisierung vom FA bestrittener UStErstattungsansprüche (FG Düss. v. 19.7.2016 – 10 K 2384/10 E, EFG 2016, 1443, in einer die Entscheidung wegen eines gegenteiligen rkr. Zwischenurteils allerdings nicht tragenden Erwägung; aA BMF v. 5.7.2006 – IV B 2 - S 2141 - 7/06, BStBl. I 2006, 418, Rz. 7).

76 2. Einzelfälle nachträglicher Einkünfte

Schrifttum: AUTENRIETH, Probleme bei Beendigung der Betriebsverpachtung, DStZ 1990, 125; DELCKER, Risiken beim Unternehmenskauf – Absicherung durch Besserungsoption, DB 1992, 2453; MATHÄUS, Beurteilung nachträglicher Vorgänge im Restbetriebsvermögen. Ubg 2015, 340; PRESTING, Die Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts bei der Betriebsverpachtung, FR 1992, 425; SCHOOR, Verpächterwahlrecht bei Betriebsverpachtung, FR 1994, 449; TIEDTKE/HECKEL, Die Besteuerung des Geschäftswerts nach erklärter Betriebsaufgabe und anschließender Betriebsverpachtung, DStR 2001, 145; WEBER-GRELLET, Anmerkung zu BFH v. 30.1.2002 – X R 56/99, FR 2002, 723.

Eingefrorenes Betriebsvermögen: Wird ein estl. relevanter Betrieb von einem bestimmten Zeitpunkt an der Liebhaberei zugeordnet, so ist in dieser Änderung der stl. Beurteilung nach Rspr. des BFH keine Betriebsaufgabe mit der Folge zu sehen, dass das BV unter Auflösung der stillen Reserven in das PV übergeht (BFH v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381). Da die dem Betrieb dienenden WG hiernach BV bleiben, führt die mit der späteren Verwirklichung eines Gewinnrealisierungstatbestands verbundene Aufdeckung der stillen Reserven zu nachträglichen Einkünften der früher verwirklichten Einkunftsart (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 378; MELLINGHOFF in KIRCHHOFF, 17. Aufl. 2018, § 24 Rz. 30). Der Höhe nach ist derjenige Betrag als nachträgliche BE anzusetzen, der für das einzelne WG des UV im Zeitpunkt des Strukturwandels zur Liebhaberei in eine Übergangsbilanz einzustellen gewesen wäre (BFH v. 11.5.2016 – X R 61/14, BStBl. II 2016, 939).

Geschäftswert: Erklärt der Stpfl. bei einer Betriebsverpachtung im Ganzen die Betriebsaufgabe, gehen die verpachteten WG mit ihren gemeinen Werten (§ 16 Abs. 3 Satz 3) in das PV über. Dies gilt jedoch nicht für einen eventuell vorhandenen Geschäftswert. Da ihm kein gemeiner Wert iSv. § 9 Abs. 2 BewG zukommt, wird er bei der Ermittlung des Aufgabegewinns nicht berücksichtigt, sondern bleibt als BV zurück (BFH v. 14.2.1978 – VIII R 158/73, BStBl. II 1979, 99; BFH v. 4.4.1989 – X R 49/87, BStBl. II 1989, 606). Wird der verpachtete Betrieb später veräußert, führt der Veräußerungserlös, soweit er auf den Geschäftswert entfällt, zu nachträglichen Einkünften aus Gewerbebetrieb (BFH v. 30.1.2002 – X R 56/99, BStBl. II 2002, 387; MELLINGHOFF in KIRCHHOFF, 17. Aufl. 2018, § 24 Rz. 30). Laufende nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind auch die vor der Veräußerung vereinnahmten Pachtzinszahlungen, soweit diese auf den zur Nutzung überlassenen Geschäftswert entfallen (SCHOOR, FR 1994, 449 [455]).

Honorarverteilung: Einkünfte eines Kassenarztes aus sog. erweiterter Honorarverteilung der kassenärztlichen Vereinigung gehören zu den nachträglichen Einkünften aus selbständiger Arbeit und nicht zu den – nur mit dem Ertragsanteil stbaren – sonstigen Einkünften iSd. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a. Nach Ansicht des BFH haben diese Bezüge nicht den Charakter von Versicherungsleistungen, weil sie nicht aus den Ärzten bereits zugeflossenen BE gespeist werden (BFH v. 22.9.1976 – IV R 112/71, BStBl. II 1977, 29; Schl.-Holst. FG v. 28.2.2014 – 5 K 183/11, EFG 2014, 1191, rkr.).

Rücklage nach § 6b: Soweit der aus der Veräußerung des Betriebs erzielte Gewinn auf nach dieser Vorschrift begünstigte WG entfällt, kann der Stpfl. eine den Gewinn mindernde Rücklage bilden (§ 6b Abs. 3 Satz 1). Eine früher gebildete Rücklage kann fortgeführt werden (R 6b.2 Abs. 10 Satz 1 EStR 2012; s. § 6b Anm. 10). Ist die Rücklage aufzulösen, weil sie innerhalb der zeitlichen Grenzen des § 6b Abs. 3 Sätze 2 und 3 nicht auf ErsatzWG iSd. Abs. 2 Sätze 2–4 übertra-

gen worden ist, führt dies nach bisheriger Beurteilung zu nachträglichen Einkünften des VZ, in dem die Auflösung erfolgt (BFH v. 4.2.1982 – IV R 150/78, BStBl. II 1982, 348; MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 24 Rz. 30).

Schwebende Geschäfte: Im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung oder -aufgabe schwebende Geschäfte sind in der Schlussbilanz grds. nicht zu erfassen. Die nachträgliche Abwicklung solcher Geschäfte berührt daher nicht den Wert des BV iSd. § 16 Abs. 2 Satz 2, sondern führt zu nachträglichen Einkünften (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 375; MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 24 Rz. 30).

Veräußerung von Wirtschaftsgütern: Wirtschaftsgüter, die ihrer Art nach nur betrieblich genutzt werden können, bleiben auch nach Einstellung der werbenden Tätigkeit notwendiges (Rest-)BV. Hierzu gehören vor allem Gegenstände des UV, zB Warenvorräte (BFH v. 12.3.1964 – IV 107/63 U, BStBl. III 1964, 406; BFH v. 16.9.1966 – VI 118, 119/65, BStBl. III 1967, 70; BFH v. 25.6.1970 – IV 350/64, BStBl. II 1970, 719; BFH v. 3.3.1988 – IV R 212/85, BFH/NV 1988, 558 [559]). Da sie mit dem bisherigen Buchwert weitergeführt werden, fallen bei einer späteren Veräußerung nachträgliche Einkünfte an, soweit der dabei erzielte Reinerlös vom Buchwert abweicht (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 374).

Zurückbehaltene Forderungen: Hat ein Steuerberater, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermittelte, Honorarforderungen bei einer Praxiseinbringung nach § 24 UmwStG als unwesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehalten und nicht ausdrücklich in sein PV übernommen, sind darauf geleistete Zahlungen im Zuflusszeitpunkt als nachträgliche BE zu erfassen (BFH v. 4.12.2012 – VIII R 41/09, BStBl. II 2014, 288).

Einstweilen frei.

77–80

3. Wiederkehrende Bezüge

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

a) Wiederkehrende Bezüge nach Betriebsveräußerung

81

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

StRSpr.: RFH v. 14.5.1930, RStBl. 1930, 580; BFH v. 26.7.1984 – IV R 137/82, BStBl. II 1984, 829; BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532; BFH v. 11.11.2010 – IV R 17/08, BStBl. II 2011, 716; R 16 Abs. 11 EStR 2012.

Das Wahlrecht gilt auch für wiederkehrende Leistungen, die von dritter Seite im Zusammenhang mit der Veräußerung erbracht werden (BFH v. 7. 11.1991 – IV R 14/90, BStBl. II 1992, 457; BFH v. 26.4.2018 – III R 12/17, BFH/NV 2018, 948).

Die Sofortversteuerung stellt den sich aus der gesetzlichen Regelung der §§ 16, 34 ergebenden Normalfall, die Zuflussversteuerung eine auf Billigkeitsabwägungen unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes beruhende

Ausnahmeregelung dar (zu den Gründen BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532, unter II.2.a). Die Zuflussbesteuerung setzt daher eine ausdrückliche Entsch. des Stpfl. für diese Art der Besteuerung voraus (BFH v. 12.5.1999 – IV B 52/98, BFH/NV 1999, 590). Das Wahlrecht zur Zuflussbesteuerung kann bis zur Unanfechtbarkeit der StFestsetzung des Veräußerungsjahres und – in den Grenzen des § 351 Abs. 1 AO – auch noch im Rechtsbehelfsverfahren gegen einen Änderungsbescheid ausgeübt oder geändert werden (BFH v. 26.4.2018 – III R 12/17, BFH/NV 2018, 948).

Bei der Veräußerung gegen einen gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreis ist das Entgelt jedoch zwingend der Zuflussbesteuerung zu unterwerfen (BFH v. 16.7.1964 – IV 377/62 U, BStBl. III 1964, 622; BFH v. 6.4.1968 – IV 210/61, BStBl. II 1968, 411; BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532; BFH v. 17.7.2013 – X R 40/10, BStBl. II 2013, 883; BFH v. 17.9.2014 – IV R 33/11, BStBl. II 2015, 717).

Wiederkehrende Bezüge sind

▶ *Leibrenten* (BFH v. 12.6.1968 – IV 254/62, BStBl. II 1968, 653; R 16 Abs. 11 Satz 1 EStR 2012), auch in abgekürzter oder verlängerter Form (BFH v. 30.1.1974 – IV R 80/70, BStBl. II 1974, 452),

▶ *Zeitrenten* mit einer langen, nicht mehr überschaubaren Laufzeit, wenn sie mit dem Nebenzweck vereinbart wurden, dem Veräußerer langfristig eine zusätzliche Versorgung zu verschaffen (BFH v. 26.7.1984 – IV R 137/82, BStBl. II 1984, 829; H 16 Abs. 11 „Zeitrente“ EStH 2017) sowie

▶ *Kaufpreisraten*, wenn diese über einen Zeitraum von mehr als zehn Jahren zu zahlen sind und die Ratenvereinbarung sowie die sonstige Ausgestaltung des Vertrags eindeutig die Absicht des Veräußerers zum Ausdruck bringen, sich eine Versorgung zu verschaffen (BFH v. 23.1.1964 – IV 85/62 U, BStBl. III 1964, 239; BFH v. 27.4.1993 – VIII R 27/92, BFH/NV 1994, 159; H 16 Abs. 11 „Ratenzahlungen“ EStH 2017).

Zuflussbesteuerung: Durch die EStR 2003 ist die Zuflussbesteuerung neu geregelt worden. Ergänzende Regelungen sind in BMF v. 3.8.2004 – IV A 6 -S 2244-16/04 (BStBl. I 2004, 1187) enthalten. Danach ist zwischen Veräußerungsfällen vor dem 1.1.2004 und nach dem 31.12.2003 zu unterscheiden:

▶ *Veräußerungsfälle vor dem 1.1.2004:* Die laufenden Zahlungen sind – zunächst ohne Aufteilung in einen Zins- und Tilgungsanteil – mit dem stl. Kapitalkonto und eventuellen Veräußerungskosten zu verrechnen. Nachträgliche Einkünfte fallen an, wenn die Summe der Zahlungen das stl. Kapitalkonto zuzüglich eventueller Veräußerungskosten übersteigt (R 139 Abs. 11 Satz 7 EStR 2001 iVm. R 16 Abs. 11 Satz 8 EStR 2012). Wurde ein im BV gehaltener Anteil an einer KapGes. mitveräußert, sind die Zahlungen nach vollständiger Verrechnung in einen Zins- und Tilgungsanteil zu zerlegen. Nur auf den Tilgungsanteil ist ggf. das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden.

▶ *Veräußerungsfälle nach dem 31.12.2003:* Die laufenden Zahlungen sind von Anfang an in einen Zins- und Tilgungsanteil aufzuteilen (zu den Einzelheiten s. BMF v. 3.8.2004 – IV A 6 - S 2244 - 16/04, BStBl. I 2004, 1187). Ein Gewinn entsteht, wenn der Kapitalanteil der wiederkehrenden Leistungen das stl. Kapitalkonto des Veräußerers zuzüglich eventueller Veräußerungskosten übersteigt; der in den wiederkehrenden Leistungen enthaltene Zinsanteil stellt bereits im Zeitpunkt des Zuflusses nachträgliche BE dar (R 16 Abs. 11 Satz 7 Halbs. 2 EStR 2012). Soweit der Veräußerungsgewinn auf einen im BV gehaltenen Anteil an einer KapGes. entfällt, ist das Teileinkünfteverfahren nur auf den Tilgungs-

anteil anzuwenden (BMF v. 3.8.2004 – IV A 6 - S 2244 - 16/04, BStBl. I 2004, 1187).

Der BFH (BFH v. 18.11.2014 – IX R 4/14, BStBl. II 2015, 526) hat die Frage offengelassen, ob für die für Veräußerungsfälle nach dem 31.12.2003 getroffene Neuregelung eine Rechtsgrundlage besteht. Die Zuordnung in den Raten enthaltener Zinsanteile zu den Einkünften aus Kapitalvermögen unter Anwendung des § 32d kommt jedenfalls nicht in Betracht (Hess. FG v. 14.7.2016 – 12 K 1197/15, DStRE 2018, 462, Rev. anhängig, Az. BFH X R 12/17).

Maßgebliches Recht: Bei Wahl der Zuflussbesteuerung richtet sich die Besteuerung nach dem im Zuflusszeitpunkt geltenden Recht. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c ist daher auch dann anwendbar, wenn die Veräußerung einer Beteiligung iSv. § 17 Abs. 1 Satz 1 vor Einführung des Teileinkünfteverfahrens stattgefunden hat, im Zeitpunkt des Zuflusses für laufende Ausschüttungen aus der Gesellschaft aber das Teileinkünfteverfahren anwendbar gewesen wäre (BFH v. 18.11.2014 – IX R 4/14, BStBl. II 2015, 526).

Vorzeitiger Wegfall der laufenden Bezüge: Bleibt die Summe der wiederkehrenden Bezüge – ggf. unter Hinzurechnung eines daneben gezahlten Barpreises – hinter dem Betrag des Kapitalkontos zuzüglich Veräußerungskosten zurück, so entsteht bei ihrem Wegfall ein nachträglicher Verlust in Höhe des Differenzbetrags. Dem Wegfall der laufenden Bezüge (insbes. durch Tod des Berechtigten) ist es gleich zu achten, wenn aus anderen Gründen (zB wegen Vermögensverfalls des Verpflichteten) endgültig feststeht, dass weitere Zahlungen nicht mehr erfolgen werden (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 377; HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 100 [11/2008]).

Einstweilen frei.

82

b) Andere wiederkehrende Bezüge

83

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

Einstweilen frei.

84

4. Nachträgliche Betriebsausgaben

85

Schrifttum: GOSCH, Zum nachträglichen Abzug von Sonderbetriebsausgaben nach Betriebsaufgabe, StBp. 1996, 218; PFALZGRAF/MEYER, Schuldzinsen als nachträgliche Betriebsausgaben eines veräußerten bzw. aufgegebenen Betriebs, StBp. 1996, 5; PFALZGRAF/MEYER, Schuldzinsenabzug bei Personengesellschaften nach Liquidation oder Auseinan-

dersetzung, DSr 1996, 1425; MEYER/BALL, Neues zum betrieblichen Schuldzinsenabzug entnommener oder veräußerter Wirtschaftsgüter, DSr 1999, 781; WENDT, Anmerkung zu BFH v. 22.9.1999 – XI R 46/98, FR 2000, 201; GEIBLER/QUINTEN, Beschränkung des nachträglichen Schuldzinsenabzugs nach § 4 Abs. 4a EStG, DSz 2015, 956.

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

Schuldzinsen, die auf betrieblich begründete Verbindlichkeiten entfallen und nach der Betriebsveräußerung oder -aufgabe entstehen, sind nachträgliche BA, soweit die zugrunde liegenden Verbindlichkeiten nicht durch den Veräußerungserlös oder die Verwertung des Aktivvermögens beglichen werden konnten oder der Tilgung rechtl. oder sonstige Hindernisse entgegenstehen, die ihren Grund in der ursprünglichen betrieblichen Sphäre haben.

StRSpr.: BFH v. 11.12.1980 – I R 119/78, BStBl. II 1981, 460; BFH v. 11.12.1980 – I R 61/79, BStBl. II 1981, 461; BFH v. 11.12.1980 – I R 198/78, BStBl. II 1981, 462; BFH v. 11.12.1980 – I R 174/78, BStBl. II 1981, 463; BFH v. 19.1.1982 – VIII R 150/79, BStBl. II 1982, 321; BFH v. 7.7.1998 – VIII R 5/96, BStBl. II 1999, 209; BFH v. 28.3.2007 – X R 15/04, BStBl. II 2007, 642, mwN; ebenso die ganz hM im Schrifttum: WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 24 Rz. 72; GÖRKE in FROTSCHER, § 24 Rz. 76 (7/2006); SCHINDLER in LBP, § 24 Rz. 79 (11/2012); CLABEN in LADEMANN, § 24 Rz. 79 (1/2013); MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 24 Rz. 33.

► *Wirtschaftliches Tilgungshindernis*: Die Frage, ob dem Stpfl. die Tilgung der Verbindlichkeiten möglich war, ist ausgehend von der bei der Veräußerung des ganzen Betriebs oder der einzelnen WG erzielten Gegenleistung zu beurteilen. Dem erzielten Veräußerungserlös sind die gemeinen Werte der in das PV überführten zurückbehaltenen WG hinzuzurechnen. Der Einsatz von PV oder die Verwertung aktiver WG eines anderen Betriebs werden von dem Stpfl. nicht erwartet. Ebenso wenig braucht sich der Gesellschafter einer PersGes., der Zinsen für fortbestehende Gesellschaftsverbindlichkeiten zahlt, entgegenhalten zu lassen, dass er die Aktivwerte seines SonderBV zur Tilgung dieser Verbindlichkeiten hätte einsetzen können (BFH v. 13.2.1996 – VIII R 18/92, BStBl. II 1996, 291). Stundung des Kaufpreises oder Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge begründen kein Tilgungshindernis. Bestehen allerdings hinsichtlich des Veräußerungserlöses Auszahlungshindernisse oder hinsichtlich des zurückbehaltenen Aktivvermögens Verwertungshindernisse, so gehören die wegen der deshalb verzögerten Tilgung anfallenden Schuldzinsen zu den nachträglichen BA (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 24 Rz. 73; BFH v. 27.11.1984 – VIII R 2/81, BStBl. II 1985, 323).

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

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

► *Private Verwertungshindernisse* (zB fehlende separate Verwertbarkeit der zum privaten Wohnhaus gehörenden Büroräume) führen nicht zum Fortbestehen der betrieblichen Veranlassung der auf diese WG entfallenden früheren Betriebschulden (BFH v. 28.3.2007 – X R 15/04, BStBl. II 2007, 642).

Umschuldung: Die Betriebsschulden gebliebenen Verbindlichkeiten verlieren ihren Charakter auch nicht durch eine spätere Umschuldung (GÖRKE in FROTSCHE, § 24 Rz. 78 [7/2006]; BFH v. 11.12.1980 – I R 198/78, BStBl. II 1981, 461).

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

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

Begrenzung des Schuldzinsenabzugs durch § 4 Abs. 4a: In VZ nach Betriebsveräußerung oder -aufgabe können Überentnahmen iSd. § 4 Abs. 4a nicht mehr getätigt werden. Soweit während der Dauer des Betriebs erfolgte Überentnahmen durch den Veräußerungs- oder Aufgabegewinn nicht ausgeglichen werden konnten, ist § 4 Abs. 4a jedoch auch bei der Ermittlung der nachträglichen Einkünfte anzuwenden (BFH v. 3.2.2016 – X R 25/12, BStBl. II 2016, 391). Die dem Grunde nach als BA abziehbaren Schuldzinsen sind daher um den nach Maßgabe des § 4 Abs. 4a Satz 1 bis 3 ermittelten Hinzurechnungsbetrag, höchstens jedoch um den um 2050 € verminderten Betrag der angefallenen Schuldzinsen zu verringern (§ 4 Abs. 4a Sätze 4 und 6). Die nach Betriebsveräußerung oder -aufgabe aus dem PV geleisteten Zins- und Tilgungszahlungen sind wie nachträgliche Einlagen zu behandeln und zur Ermittlung des verbleibenden Überentnahmevolumens mit den nachträglichen Gewinnen – bzw. Verlusten (BFH v. 3.3.2011 – IV R 53/07, BStBl. II 2011, 688; BFH v. 22.2.2012 – X R 12/09, BFH/NV 2012, 1418; BFH v. 14.3.2018 – X R 17/16, BFH/NV 2018, 1011) – zu verrechnen. Soweit keine anderen nachträglichen BE oder BA anfallen, mindern sie das Überentnahmevolumen daher (nur) im Umfang der Tilgungsleistungen (MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 24 Rz. 36; GERICH in KSM, § 24 Rz. C 95 ff. [8/2014]).

Übergang zur Liebhaberei: Schuldzinsen auf Verbindlichkeiten, die im Rahmen eines ursprünglich der Einkunftserzielung dienenden Betriebs begründet wurden, sind nach dem Übergang zur Liebhaberei als nachträgliche BA abziehbar, wenn und soweit die zugrunde liegenden Verbindlichkeiten nicht durch eine mögliche Verwertung des zu diesem Zeitpunkt vorhandenen Aktivvermögens getilgt werden konnten (BFH v. 15.5.2002 – X R 3/99, BStBl. II 2002, 809; BFH v. 31.7.2002 – X R 48/99, BStBl. II 2003, 282; BFH v. 17.11.2004 – X R 62/01, BStBl. II 2005, 336; H 24.2 „Nachträgliche Werbungskosten/Betriebsausgaben sind“ EStH 2017).

Einstweilen frei.

86–87

88 **5. Ermittlung der nachträglichen Einkünfte**

Schrifttum: DÖTSCH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, Köln 1987; SCHÄFER, Gewinnermittlungsmethoden bei der Betriebsveräußerung – Betriebsaufgabe – Abwicklung (Liquidation) – Ereignisse der nachaktiven Phase – Buchführungspflicht während dieser Perioden, StBp. 1997, 147.

Nach der Rspr. des BFH (BFH v. 22.2.1978 – I R 137/74, BStBl. II 1978, 430; BFH v. 21.12.1993 – VIII R 315/84, BFH/NV 1994, 626; BFH v. 2.12.1997 – VIII R 42/96, BStBl. II 2008, 177; BFH v. 23.2.2012 – IV R 31/09, BFH/NV 2012, 1448; offengelassen in BFH v. 24.10.1979 – VIII R 49/77, BStBl. II 1980, 186; BFH v. 6.3.1997 – IV R 47/95, BStBl. II 1997, 509), der Ansicht der FinVerw. (H 24.2 „Ermittlung der nachträglichen Einkünfte“ EStH 2017) und der hM im Schrifttum (FISCHER in BLÜMICH, § 24 Rz. 88 [11/2017]; GÖRKE in FROTSCHER, § 24 Rz. 65 [7/2006]; CLABEN in LADEMANN, § 24 Rz. 81 [1/2013]; GESERICH in KSM, § 24 Rz. C 12 [8/2014]; wohl auch MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 24 Rz. 37; offengelassen bei WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 352; SCHIFFERS in KORN, § 24 Rz. 55 [2/2018]) sind nachträgliche Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 in sinngemäßer Anwendung des § 4 Abs. 3 nach dem Zu- und Abflussprinzip gem. § 11 zu ermitteln (aA DÖTSCH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, 1987, 156 ff.: Wahlrecht des Stpfl. zwischen BV-Vergleich und Einnahmenüberschussrechnung).

Für diese Auffassung spricht, dass die Aufdeckung stiller Reserven nach Betriebseinstellung nicht mehr gewährleistet ist und die Ansatz- und Bewertungsvorschriften des EStG – zB die Bestimmung des Teilwerts nach § 6 Abs. 1 Satz 3 – die Fortführung des Betriebs voraussetzen.

89 Einstweilen frei.

90 **V. Einkünfte aus ehemaliger nichtselbständiger Tätigkeit iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4**

Versorgungsbezüge: § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 stellt Versorgungsbezüge, die einem ArbN oder seinen versorgungsberechtigten Hinterbliebenen aus früheren Dienstleistungen gezahlt werden, den Bezügen aus einem gegenwärtigen Arbeitsverhältnis ausdrücklich gleich. Der Sache nach handelt es sich bei diesen Leistungen jedoch um nachträgliche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (BFH v. 1.8.2007 – XI R 55/05, BFH/NV 2008, 31).

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

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

Nachträgliche Werbungskosten: Nachträgliche WK bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit fallen zB an, wenn der frühere Geschäftsführer einer

GmbH als Haftungsschuldner (§ 69 iVm. § 34 AO) Steuerschulden der Gesellschaft begleicht (BFH v. 14.10.1960 – VI 45/60 U, BStBl. III 1961, 20; FG Köln v. 20.10.1992 – 8 K 4449/88, EFG 1993, 509, rkr.; Nds. FG v. 18.3.1993 – XI 264/88, EFG 1993, 713, rkr.), der frühere ArbN Schadensersatzverpflichtungen gegenüber seinem früheren ArbG erfüllt (Nds. FG v. 22.7.1974 – IX L 130/72, EFG 1974, 572, rkr.), Zahlungen aufgrund einer im Hinblick auf das Arbeitsverhältnis übernommenen Bürgschaft leistet (FG Berlin v. 31.3.1978 – III 72/77, EFG 1979, 172, best. durch BFH v. 7.8.1981 – VI R 113/78, nv.) oder Zinszahlungen auf ein Darlehen erbringt, das er zur Erfüllung einer für den früheren ArbG eingegangenen Bürgschaft aufgenommen hat (Hess. FG v. 1.10.1996 – 3 K 2810/94, EFG 1997, 401, rkr.).

Einstweilen frei.

91

VI. Einkünfte aus früherem Rechtsverhältnis (Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5–7)

1. Nachträgliche Einnahmen

92

Nachträgliche Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20) liegen zB vor, wenn einem Anteilseigner nach Veräußerung der Anteile an einer KapGes. noch Ausschüttungen zufließen, die auf einem vor diesem Zeitpunkt gefassten Ausschüttungsbeschluss beruhen (GESERICH in KSM, § 24 Rz. C 26 [8/2014]; GÖRKE in FROTSCHER, § 24 Rz. 135 [7/2006]).

Nachträgliche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21) können anfallen, wenn dem Stpfl. Miet- oder Pachtzinszahlungen nach Auflösung des Mietverhältnisses oder nach Veräußerung des Grundstücks zufließen oder früher gezahlte WK erstattet werden (GESERICH in KSM, § 24 Rz. C 31 [8/2014]).

Nachträgliche sonstige Einkünfte (§ 22) können zB durch Nachzahlung von Abgeordnetenbezügen nach Beendigung des Mandats oder Nachzahlung von Renten aus einer durch Zeitablauf erloschenen Zeitrente anfallen (GESERICH in KSM, § 24 Rz. C 32 [8/2014]).

2. Nachträgliche Werbungskosten

93

Schrifttum: VON BORNHaupt, Erhaltungsaufwand nach Auszug des Mieters als nachträgliche Werbungskosten, BB 1998, 136; DORNHEIM, Nachträglicher Schuldzinsenabzug bei wesentlichen Beteiligungen im Sinne von § 17 EStG, DStZ 2011, 763; DORNHEIM, Nachträglicher Schuldzinsenabzug bei privaten Veräußerungsgeschäften, DStZ 2012, 553; MEYER/BALL, Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung – Trendwende des BFH, DStR 2012, 2260; MORITZ/STROHM, Nachträgliche Schuldzinsen nach Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung iSd. § 17 EStG, BB 2012, 3107; SCHALLMOSER, Neues zu Immobilien im Einkommensteuerrecht, DStR 2013, 501; SCHALLMOSER, Berücksichtigung nachträglicher Schuldzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, SteuK 2013, 115; ENGELBERTH, Behandlung nachträglicher Schuldzinsen, NWB 2016, 20.

Nachträgliche Werbungskosten sind alle Aufwendungen, die durch die frühere Einkunftserzielung veranlasst sind, aber erst nach Beendigung der darauf gerichteten Tätigkeit des Stpfl. bzw. des ihr zugrunde liegenden Rechtsverhältnis-

ses abfließen. Dabei ist zwischen nachträglich gezahlten und nachträglich entstandenen WK zu unterscheiden.

Nachträglich gezahlte Aufwendungen, dh. solche, die bereits während der Dauer der Einkunftserzielung entstanden, aber erst nach deren Beendigung beim Stpfl. abgeflossen sind (zB während der Vermietungsdauer entstandene Erhaltungsaufwendungen, Grundbesitzabgaben, Gebäudeversicherungsprämien oder Schuldzinsen), können grds. uneingeschränkt als WK abgezogen werden (BFH v. 21.12.1982 – VIII R 48/82, BStBl. II 1983, 373; BFH v. 23.1.1990 – IX R 8/85, BStBl. II 1990, 464).

Nachträglich entstandene Aufwendungen, dh. solche, die erst nach der Beendigung der Einkunftserzielung rechtl. oder wirtschaftlich begründet wurden, können nach der Rspr. des BFH nur unter besonderen Voraussetzungen als WK abgezogen werden.

► *Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von Anschaffungs- und Herstellungskosten* sollten nach langjähriger Rspr. des BFH nur solange WK sein, wie das mit dem Kredit angeschaffte WG der Einkunftserzielung diene. Das galt im Unterschied zu den für nachträgliche BA geltenden Grundsätzen (s. Anm. 85) auch für den Fall, dass der bei der Veräußerung des WG erzielte oder erzielbare Erlös nicht zur Tilgung des aufgenommenen Darlehens ausreichte. Die weiterzuzahlenden Zinsen wurden in diesem Fall als Gegenleistung für die Überlassung von Kapital beurteilt, das aufgrund eines nicht stbaren Verlusts im privaten Vermögensbereich nicht mehr der Einkunftserzielung diene.

Betreffend Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: BFH v. 21.12.1982 – VIII R 48/82, BStBl. II 1983, 373; BFH v. 7.8.1990 – VIII R 67/86, BStBl. II 1991, 14; BFH v. 23.1.1991 – X R 37/86, BStBl. II 1991, 398; BFH v. 12.11.1991 – IX R 15/90, BStBl. II 1992, 289; BFH v. 2.6.1992 – IX R 155/90, BFH/NV 1993, 12; BFH v. 2.3.1993 – IX R 9/90, BFH/NV 1993, 532; BFH v. 7.12.1993 – IX R 134/90, BFH/NV 1994, 624; BFH v. 25.4.1995 – IX R 114/92, BFH/NV 1995, 966; BFH v. 12.10.1995 – IX R 115/90, BFH/NV 1996, 208.

Betreffend Einkünfte aus Kapitalvermögen: BFH v. 9.8.1983 – VIII R 276/82, BStBl. II 1984, 29; BFH v. 2.10.1984 – VIII R 36/83, BStBl. II 1985, 320 (323); BFH v. 2.10.1984 – VIII R 20/84, BStBl. II 1985, 428 (431); BFH v. 10.11.1992 – VIII R 98/90, BFH/NV 1993, 468.

Inzwischen hat der BFH diese Rspr. schrittweise aufgegeben. Den Anstoß dazu gab die Erweiterung der Steuerbarkeit privater Veräußerungsgewinne, die sich aus der Herabsetzung der Beteiligungsgrenze des § 17 (von ursprünglich 25 % auf 10 % ab VZ 1999 und auf 1 % ab VZ 2001) und aus der Verlängerung der für Grundstücke geltenden Veräußerungsfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (von zwei auf zehn Jahre) ergab.

Für die Einkünfte aus Kapitalvermögen ließ der BFH (BFH v. 16.3.2010 – VIII R 20/08, BStBl. II 2010, 787) im Hinblick darauf den WK-Abzug nachträglicher Schuldzinsen für die Anschaffung einer im PV gehaltenen Beteiligung iSv. § 17 ab VZ 1999 unter denselben Voraussetzungen wie für BA zu.

Für die Einkünfte aus VuV nahm der BFH (BFH v. 20.6.2012 – IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275) eine entsprechende Anpassung zunächst für den Fall einer gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 stbaren Veräußerung der Immobilie vor. Danach (BFH v. 8.4.2014 – IX R 45/13, BStBl. II 2015, 635) wurde die geänderte Beurteilung auch für den Fall einer nicht stbaren Veräußerung des Mietobjekts übernommen.

Nach der neuen Rspr. des BFH können Schuldzinsen auch nach Veräußerung der Einkunftsquelle als WK abgezogen werden, wenn und soweit die zur Finan-

zierung ihrer AK eingegangenen Verbindlichkeiten durch den Veräußerungserlös nicht getilgt werden können (BFH v. 16.3.2010 – VIII R 20/08, BStBl. II 2010, 787; BFH v. 20.6.2012 – IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275; BFH v. 8.4.2014 – IX R 45/13, BStBl. II 2015, 635; BFH v. 6.12.2017 – IX R 4/17, BStBl. II 2018, 268). Dies gilt auch für Schuldzinsen auf Darlehen, die zur Refinanzierung oder Umschuldung eines früher aufgenommenen und nach der Veräußerung fortgeführten Darlehens aufgenommen wurden, soweit die Valuta des Umschuldungsdarlehens nicht über den abzulösenden Restdarlehensbetrag hinausgeht und die Umschuldung sich im Rahmen einer marktüblichen Finanzierung bewegt (BFH v. 8.4.2014 – IX R 45/13, BStBl. II 2015, 635, mwN; BFH v. 6.12.2017 – IX R 4/17, BStBl. II 2018, 268). Zu weiteren Einzelfragen s. Anm. 85.

Die geänderte Rspr. trägt dem Umstand Rechnung, dass ein einmal begründeter und zwischenzeitlich nicht aus anderen Gründen weggefallener wirtschaftlicher Veranlassungszusammenhang eines Darlehens mit der Einkunftserzielung nicht allein deshalb wegfällt, weil die mit den Darlehensmitteln angeschaffte Einkunftsquelle veräußert wird, sondern sich am Veräußerungspreis fortsetzt (sog. Surrogationsbetrachtung). In der Literatur ist die geänderte Rspr. auf allgemeine Zustimmung gestoßen.

SCHIFFERS in KORN, § 24 Rz. 63.1 (2/2018); FISCHER in BLÜMICH, § 24 Rz. 75 (11/2017); CLABEN in LADEMANN, § 24 Rz. 79 (1/2013); SCHINDLER in LBP, § 24 Rz. 96 (11/2012); MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 24 Rz. 42; GESERICH in KSM, § 24 Rz. C 101 f. und C 105 f. (8/2014).

Im Fall der Einkünfte aus Kapitalvermögen ist ein WK-Abzug nachträglicher Schuldzinsen in VZ ab 2009 aber regelmäßig nach § 20 Abs. 9 ausgeschlossen (BFH v. 1.7.2014 – VIII R 53/12, BStBl. II 2014, 975; BFH v. 21.10.2014 – VIII R 48/12, BStBl. II 2015, 270).

► *Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung sofort abziehbarer Werbungskosten* blieben nach BFH (BFH v. 16.9.1998 – IX R 42/97, BStBl. II 2001, 528; BFH v. 12.10.2005 – IX R 28/04, BStBl. II 2006, 407) auch nach Aufgabe der Einkunftserzielung abziehbar. Die FinVerw. hat von jeher die Ansicht vertreten, dass auch dies nur insoweit gelten könne, als der Erlös aus der Veräußerung des Mietobjekts nicht ausreiche, um die Darlehensverbindlichkeit zu tilgen (s. jetzt BMF v. 27.7.2015 – IV C 1 - S 2211/11/10001, BStBl. I 2015, 581, Rz. 4.1). Dieser Beurteilung hat sich der BFH (BFH v. 8.4.2014 – IX R 45/13, BStBl. II 2015, 635) angeschlossen.

► *Vergeblich gezahlte Schuldzinsen* im Zusammenhang mit der Beteiligung an einer Bauherrngemeinschaft sind insoweit als WK bei den Einkünften aus VuV abziehbar, als sie auf die Zeit zwischen Kündigung und Auseinandersetzung entfallen (BFH v. 4.3.1997 – IX R 29/93, BStBl. II 1997, 610).

► *Andere Aufwendungen*: Erhaltungsaufwendungen, die nach Aufgabe der Vermietungstätigkeit entstehen und den bei einem Wohnungswechsel üblicherweise anfallenden Aufwand nicht übersteigen, stehen nach der bisherigen Rspr. des BFH in keinem Veranlassungszusammenhang mit der vorangegangenen Vermietungstätigkeit und sind nicht als nachträglichen WK abziehbar (BFH v. 7.11.1995 – IX R 81/93, BFH/NV 1996, 533; BFH v. 29.7.1997 – IX R 70/95, BFH/NV 1997, 850; aA VON BORNHAUPT, BB 1998, 136). Anders verhält es sich bei Aufwendungen zur Beseitigung von – insbes. mutwillig verursachten – Schäden, die die mit dem gewöhnlichen Gebrauch der Sache verbundene Abnutzung deutlich übersteigen (BFH v. 11.7.2000 – IX R 48/96, BStBl. II 2001, 784). Abbruchkosten können allenfalls dann nachträgliche WK sein, wenn ein Gebäude ohne Abbruchabsicht erworben wurde und der Grund für den Abriss zumindest ganz

überwiegend in der bisherigen Nutzung des alten Gebäudes zur Erzielung von Einkünften aus VuV liegt (BFH v. 26.6.2001 – IX R 22/98, BFH/NV 2002, 16, unter Einschränkung der in BFH v. 31.3.1998 – IX R 26/96, BFH/NV 1998, 1212, vertretenen Ansicht).

Vor dem Hintergrund der geänderten Rspr. zum Abzug nachträglicher Schulzinsen erscheint es allerdings nicht ausgeschlossen, dass der BFH auch bei sonstigen Aufwendungen künftig einen weitergehenden Abzug nachträglicher WK zulassen wird (offengelassen in BFH v. 24.1.2012 – IX R 16/11, BFH/NV 2012, 1108).

94–95 Einstweilen frei.

VII. Nachträgliche Einkünfte, die dem Steuerpflichtigen als Rechtsnachfolger zufließen

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

96 1. Bedeutung der Regelung

Für nachträgliche Einkünfte, die dem Stpfl. als Rechtsnachfolger zufließen, hat Nr. 2 steuerbegründenden Charakter. Die Vorschrift verklammert den in der Person des Rechtsnachfolgers eingetretenen Zufluss der Einkünfte mit den bereits in der Person des Rechtsvorgängers verwirklichten Merkmalen der Einkunftserzielung und begründet auf diese Weise die StPfl. des Rechtsnachfolgers (ganz hM: BFH v. 24.1.1996 – X R 14/94, BStBl. II 1996, 287; SCHIFFERS in KORN, § 24 Rz. 64 [2/2018]; GESERICH in KSM, § 24 Rz. C 45 [8/2014]; SCHINDLER in LBP, § 24 Rz. 97 [11/2012]; RUPPE, DStJG 10 [1987], 57; MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 24 Rz. 44). Sie schließt damit die Besteuerungslücke, die anderenfalls dadurch entstehen würde, dass die Einkünfte dem Rechtsvorgänger nicht mehr zugeflossen sind und der Rechtsnachfolger selbst den zugrundeliegenden Einkunftsstatbestand nicht verwirklicht hat.

Die vereinzelt vertretene Gegenansicht, dass Nr. 2 lediglich den Grundsatz der Abschnittsbesteuerung durchbreche und die Erfassung der dem Erben zugeflossenen Einkünfte im Rahmen der letzten für den Erblasser durchzuführenden Veranlagung ermögliche (TRZASKALIK, StuW 1979, 97 [109 ff.]; BIERGANS, FR 1982, 525 [530]; BIERGANS, FS L. Schmidt, 1993, 75 [91 ff.]), ist mit dem Gesetzeswortlaut nicht zu vereinbaren. Dieser spricht von Einkünften, die dem Stpfl. „als“ Rechtsnachfolger zufließen, und nicht von Einkünften, die einem Rechtsnachfolger „des“ Stpfl. zufließen.

2. Einkünfte des Steuerpflichtigen

97

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

► *Sachliche Steuerpflicht:* Da das BV des Rechtsvorgängers mit dessen Tod nicht automatisch in das PV des Rechtsnachfolgers übergeht (BFH v. 7.10.1965 – IV 346/61 U, BStBl. III 1965, 666; BFH v. 30.3.1989 – IV R 45/87, BStBl. II 1989, 509; aA FG Berlin v. 22.9.1986 – VIII 152/88, EFG 1987, 244, rkr.), führt seine Verwertung in der Person des Rechtsnachfolgers zu nachträglichen Einkünften der vom Rechtsvorgänger verwirklichten Einkunftsart (OFH v. 23.5.1949 – III 46/49, StuW 1949, 49).

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

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

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

Beibehaltung der Einkunftsart: Die dem Rechtsnachfolger zufließenden Einkünfte fallen unter dieselbe Einkunftsart, der sie zuzurechnen gewesen wären, wenn sie noch vom Rechtsvorgänger bezogen worden wären (BFH v. 31.8.1994 – X R 115/92, BFH/NV 1995, 498). Eine Versorgungsrente, die die Witwe eines früheren Gesellschafters einer PersGes. im Hinblick auf dessen frühere Geschäftsführungstätigkeit erhält, zählt für diese daher auch dann zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn sie selbst zu keinem Zeitpunkt Gesellschafterin der KG war (BFH v. 24.11.1983 – IV R 14/83, BStBl. II 1984, 431; BFH v. 25.1.1994 – VIII B 111/93, BStBl. II 1994, 455). Bei freiberuflichen Einkünften ist es ohne Belang, ob der Rechtsnachfolger selbst die persönlichen Voraussetzungen dieser Einkunftsart erfüllt. Die Erbin eines Kunstmalers realisiert durch den Verkauf der von diesem geschaffenen Gemälde den wirtschaftlichen Erfolg der künstlerischen Tätigkeit des Erblassers in gleicher Weise, wie das bei einem Verkauf durch diesen selbst der Fall gewesen wäre.

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

► *Körperschaften als Rechtsnachfolger:* Da die vom Rechtsvorgänger herrührenden Einkünfte beim Rechtsnachfolger nur nach den für diesen geltenden Merkmalen erfasst werden können, erzielt eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, die nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art kstpfl. ist, Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn sie als Alleinerbin einer Steuerberaterkanzlei die aus deren Tätig-

§ 24 Anm. 97–102 D. Nr. 2: Einkünfte aus ehemaligen Tätigkeiten

keit herrührenden Honorarforderungen einzieht (BFH v. 30.11.1989 – I R 19/87, BStBl. II 1990, 246).

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

98–99 Einstweilen frei.

100 3. Dem Steuerpflichtigen als Rechtsnachfolger zufließende Einkünfte

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

Originäre Einkünfte des Rechtsnachfolgers stellen hiernach die Gewinne dar, die der Erbe eines Gewerbebetriebs oder der Übernehmer eines landwirtschaftlichen Hofes aus der Fortsetzung der vom Rechtsvorgänger ausgeübten Tätigkeit erzielt. Das Gleiche gilt für Zinseinnahmen, die dem neuen Inhaber einer Kapitalforderung als Entgelt für die auf die Zeit nach dem Erwerb entfallende Kapitalüberlassung zufließen, und die Mieteinnahmen, die der Erwerber eines Mietshauses aufgrund der gem. § 571 BGB auf ihn übergegangenen Mietverträge aus der Nutzungsüberlassung nach Übergabe des Grundstücks erzielt (HEINICKE, DStJG 10 [1987], 99 [108 f.]). Originäre Einkünfte des Erben liegen auch vor, wenn er vom Erblasser angeschaffte Gegenstände des PV innerhalb der Fristen des § 23 Abs. 1 veräußert.

101 Einstweilen frei.

102 4. Begriff des Rechtsnachfolgers

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

BFH v. 25.3.1976 – IV R 174/73, BStBl. II 1976, 487 (489); BFH v. 9.3.1982 – VIII R 63/79, BStBl. II 1982, 540; BFH v. 29.5.1984 – VIII R 29/80, BFHE 141, 321; BFH v. 24.1.1996 – X R 14/94, BStBl. II 1996, 287; GÖRKE in FROTSCHER, § 24 Rz. 104 (7/2006); SCHINDLER in LBP, § 24 Rz. 100 (11/2012); FISCHER in BLÜMICH, § 24 Rz. 76 (11/2017); MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 24 Rz. 46; GESERICH in KSM, § 24 Rz. C 58 (8/2014); SCHIFFERS in KORN, § 24 Rz. 66 (2/2018).

Gesamtrechtsnachfolge kann bei natürlichen Personen nur im Wege der Erbfolge (§ 1922 BGB) oder durch Vereinbarung der Gütergemeinschaft (§ 1416 Abs. 1 und 2 BGB) eintreten. Bei juristischen Personen kann Gesamtrechts-

nachfolge durch Verschmelzung (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG) oder Übertragung des gesamten Vermögens (§ 176 Abs. 3 Satz 1 UmwG) eintreten.

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

Vertrag zugunsten Dritter: Als Rechtsnachfolger ist ferner der aus einem Vertrag zugunsten Dritter (§ 328 Abs. 1 BGB) Begünstigte anzusehen (BFH v. 25.3.1976 – IV R 174/73, BStBl. II 1976, 487 [489]; BFH v. 9.3.1982 – VIII R 160/81, BStBl. II 1982, 540; FG Hamb. v. 27.6.1991 – I 384/86, EFG 1992, 265, rkr.; SCHIFFERS in KORN, § 24 Rz. 66 [2/2018]; SCHINDLER in LBP, § 24 Rz. 100 [11/2012]; GÖRKE in FROTSCHER, § 24 Rz. 106 [7/2006]; GESERICH in KSM, § 24 Rz. C 62 [8/2014]).

5. Zufluss beim Rechtsnachfolger

103

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

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

Überschusseinkunftsarten: Bei den Einkünften iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 gilt das Zu- und Abflussprinzip des § 11 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1. Die Durchbrechungen dieses Prinzips (§ 11 Abs. 1 Satz 2 und 3, Abs. 2 Satz 2) sind ohne Bedeutung. Die vom Zeitpunkt der tatsächlichen Vereinnahmung oder Verausgabung abweichende Erfassung regelmäßig wiederkehrender Einnahmen und Ausgaben hat nur den Zweck, Einkünfte, die dem Stpfl. tatsächlich zugeflossen sind, der Periode zuzurechnen, zu der sie wirtschaftlich gehören. Maßgeblich dafür, wem diese Einkünfte zuzurechnen sind, ist allein, wer die entsprechenden Zahlungen tatsächlich erhalten hat (s. § 11 Anm. 18).

Subsidiarität der Nr. 2 gegenüber den allgemeinen Zurechnungsgrundsätzen: Nr. 2 lässt die allgemeinen Regeln über die Zurechnung von Einkünften unberührt (BFH v. 18.10.1989 – I R 126/88, BStBl. II 1990, 377; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 24 Rz. 67; GESERICH in KSM, § 24 Rz. C 67 [8/2014]; HEINICKE, DStJG 10 [1987], 99 [108 f.]). Die Vorschrift kommt nur zur Geltung, wenn die Erfassung der Einkünfte in der Person des Rechtsvorgängers nicht

mehr möglich ist (HEINICKE, DStJG 10 [1987], 99 [109]). In den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge ist diese Bedingung stets erfüllt. In den Fällen der Einzelrechtsnachfolge ist zu unterscheiden:

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

StRSpr.: BFH v. 5.8.1971 – IV 243/65, BStBl. II 1972, 114, und v. 1.7.1982 – IV R 152/79, BStBl. II 1982, 646 (649), betr. Einkunftsansprüche, die einem Nicht-Erben als Vermächtnisnehmer zufließen; vgl. ferner – allerdings ohne ausdrückliche Beschränkung auf den Zufluss nach dem Todesfall – BFH v. 25.3.1976 – IV R 174/73, BStBl. II 1976, 487 (489); BFH v. 9.3.1982 – VIII R 160/81, BStBl. II 1982, 540, für Verträge zugunsten Dritter auf den Todesfall; BFH v. 26.7.1985 – VI R 200/81, BFH/NV 1986, 306, betr. Ausübung eines dem Ehemann im Arbeitsvertrag eingeräumten Optionsrechts zum verbilligten Erwerb eines Grundstücks durch die nicht zur Erbin berufene Witwe; ebenso die hM im Schrifttum: § 2 Anm. 161; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 24 Rz. 66; HEINICKE, DStJG 10 (1987), 99 (113 ff.). Nach aA soll die stl. Erfassung auch in diesen Fällen stets beim Gesamtrechtsnachfolger erfolgen: STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, 1983, 82; RUPPE, DStJG 1 (1978), 7 (26); GLOY, BB 1986, 566 (568); vgl. auch FG München v. 29.7.1981 – IX 132/79 F, EFG 1982, 179, aufgehoben durch BFH v. 26.7.1985 – VI R 200/81, BFH/NV 1986, 306.

Aus der Sicht des Rechtsvorgängers macht es keinen Unterschied, ob er die ihm bis zum Todesfall nicht zugeflossenen Einkünfte durch Erbeinsetzung – uU mit Teilungsanordnung – bestimmten Rechtsnachfolgern zuwendet, oder ob er dies auf andere Weise tut. Auch der Wortlaut der Nr. 2, der keine ausdrückliche Beschränkung auf den Gesamtrechtsnachfolger enthält, spricht dafür, die Einkünfte in diesen Fällen bei dem Einzelrechtsnachfolger zu erfassen (HEINICKE, DStJG 10 [1987], 99 [113 ff.]).

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

► *Zufluss beim Einzelrechtsnachfolger zu Lebzeiten des Rechtsvorgängers:* Die Zuwendung einzelner aus der Einkunftserzielung erwachsener Ansprüche zu Lebzeiten des Rechtsvorgängers fällt dagegen nicht unter die Regelung der Nr. 2. Die Vereinnahmung durch den Begünstigten führt in diesem Fall nicht dazu, dass ihm die zugrunde liegenden Einkünfte als Rechtsnachfolger zufließen, sondern vollendet den Besteuerungstatbestand in der Person des Übertragenden (HEINICKE, DStJG 10 [1987], 99 [111]; BFH v. 18.10.1989 – I R 126/88, BStBl. II 1990, 377).

Die Rspr. des BFH, wonach bei der Veräußerung von Kapitalforderungen auch die bis zum Zeitpunkt der Übertragung entstandenen Zinsansprüche des laufenden Zinszahlungszeitraums dem Erwerber zuzurechnen sind, soweit sie ihm zivilrechtl. gebühren, steht dazu nicht in direktem Widerspruch, denn sie beruht nicht auf der Annahme, dass diese Einkünfte dem Erwerber als Rechtsnachfolger zufließen, sondern auf der Vorstellung, dass dieser insoweit als Nachfolger im Kapitalüberlassungsverhältnis in eigener Person den Tatbestand der Einkunftserzielung verwirklicht.

BFH v. 9.3.1982 – VIII R 160/81, BStBl. II 1982, 540; BFH v. 22.5.1984 – VIII R 316/83, BStBl. II 1984, 746; BFH v. 10.12.1985 – VIII R 15/83, BStBl. II 1986, 342; BFH v. 21.5.1986 – I R 190/81, BStBl. II 1986, 815; BFH v. 21.5.1986 – I R 362/83, BFHE 147, 23; BFH v. 18.12.1986 – I R 52/83, BStBl. II 1988, 521; BFH v. 30.4.1991 – VIII R 38/87, BStBl. II 1991, 746; aA HEINICKE, DStJG 10 (1987), 99 (132 ff.).

Einstweilen frei.

104–105

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

I. Überblick zu Nr. 3

106

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

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

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

II. Nutzungsvergütungen für die Inanspruchnahme von Grundstücken für öffentliche Zwecke

1. Begriff der Nutzungsvergütungen

107

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

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

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

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

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

108 Einstweilen frei.

109 2. Inanspruchnahme von Grundstücken für öffentliche Zwecke

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

Öffentliche Zwecke sind solche, die von einem mit öffentlichen Aufgaben betrauten Funktionsträger zur Erfüllung seiner hoheitlichen Aufgaben und zur Wahrung des Gemeinwohls aufgrund öffentlichen Rechts, insbes. der Enteig-

nungsgesetze, verfolgt werden (vgl. BFH v. 28.4.1998 – VIII R 22/95, BStBl. II 1998, 560).

Grundstücke sind bürgerlich-rechtl. abgegrenzte Teile der Erdoberfläche, die im Grundbuch als selbständiges Grundstück eingetragen sind (ELLENBERGER in PALANDT, 78. Aufl. 2018, Überblick vor § 90 BGB Rz. 3). Grundstücke iSd. Nr. 3 sind auch Teile von im Grundbuch eingetragenen Parzellen. Abweichend von der ansonsten für estl. Zwecke geltenden getrennten Betrachtungsweise gehören zu den Grundstücken iSd. Nr. 3 auch die darauf errichteten Gebäude, da sie enteignungsrechtl. das Schicksal des Grund und Bodens teilen und ihr Wert damit in die Bemessung der für den Verlust oder die Wertminderung des Grundstücks zu leistenden Entschädigung einfließt.

Einstweilen frei.

110

III. Zinsen auf Nutzungsvergütungen und Entschädigungen

111

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

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

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

Einstweilen frei.

112–119

F. ABC zu § 24

120

Anwartschaft auf eine Gewinnbeteiligung: Siehe Anm. 54.

Aufgabe einer Gewinnbeteiligung: Siehe Anm. 56.

Aufgabe einer Tätigkeit: Siehe Anm. 50.

Aufteilung von Entschädigungen: Siehe Anm. 21.

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

Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters:

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

Außergewöhnlichkeit des den Einnahmeausfall verursachenden Ereignisses im Rahmen der jeweiligen Einkunftsart ist nach der Rspr. des BFH Voraussetzung für das Vorliegen einer Entschädigung iSd. Nr. 1 Buchst. a (s. Anm. 28).

Beschränkte Steuerpflicht: Siehe Anm. 5.

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

Billigkeitsgrundlage: Siehe „Neue Rechts- oder Billigkeitsgrundlage“.

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

Entgangene oder entgehende Einnahmen: Siehe Anm. 33.

Entschädigung: Zum Begriff s. Anm. 15.

Erfüllungsleistungen: Zur Abgrenzung von Ersatz- und Erfüllungsleistungen s. Anm. 26.

Ersatz: Zum Begriff s. Anm. 26.

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

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

Gewinnbeteiligung: Siehe Anm. 54.

Handelsvertreter: Zum Begriff s. Anm. 67.

Inanspruchnahme eines Grundstücks für öffentliche Zwecke: Siehe Anm. 109.

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

Karenzenschädigung: Siehe „Wettbewerbsverbot“.

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

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

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

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

Nachträgliche Betriebsausgaben: Siehe Anm. 85.

Nachträgliche Einkünfte:

- Zur Abgrenzung von rückwirkenden Änderungen des Veräußerungs- und Aufgabegewinns s. Anm. 75;
- zum Begriff s. Anm. 73;

– zur Ermittlung bei den Gewinneinkunftsarten s. Anm. 88.

Nachträgliche Werbungskosten: Siehe Anm. 90 und 93.

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

Nichtausübung einer Tätigkeit: Siehe Anm. 50.

Nutzungsvergütungen: Siehe Anm. 107.

Öffentliche Zwecke: Siehe Anm. 109.

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

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

Rechtsnachfolger: – Zum Begriff s. Anm. 102;

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

Schaden: Zum Merkmal des Schadens im Sinne des Entschädigungsbegriffs s. Anm. 17.

Schuldzinsen: Siehe „Nachträgliche Betriebsausgaben“ und „Nachträgliche Werbungskosten“.

Stille Beteiligung: Zur Aufgabe einer stillen Beteiligung s. Anm. 56.

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

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

Verbandstätigkeit: Siehe Anm. 35.

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

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

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

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

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

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

Wiederkehrende Bezüge nach Betriebsveräußerung: Siehe Anm. 81.

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

§ 24