

Myßen · Adam · Gragert · Voigt · Wißborn

Renten, Raten, Dauernde Lasten

Besteuerung wiederkehrender Bezüge
bei der Einkommensteuer

17. Auflage

Myßen · Renten, Raten, Dauernde Lasten

Renten, Raten, Dauernde Lasten

Besteuerung wiederkehrender Bezüge
bei der Einkommensteuer

Von

Dr. Michael Myßen, Dipl.-Finanzwirt
Steffen Adam, Dipl.-Verwaltungswirt
Katja Gragert, Dipl.-Finanzwirtin
Nico Voigt, Steuerjurist
Antje Wißborn, Dipl.-Finanzwirtin

17., aktualisierte Auflage

Bearbeitungsvermerk:

Teil A	Wißborn
Teil B	Wißborn
Teil C	Gragert
Teil D	
Kapitel I – IV	Myßen/Voigt
Kapitel V – X	Myßen/Adam
Teil E	Wißborn

ISBN 978-3-482-**54637-2**

eISBN 978-3-482-**02461-0**

17., aktualisierte Auflage 2021

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 1967
www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Satz: PMGi Agentur für intelligente Medien GmbH, Hamm
Druck: CPI books, Leck

VORWORT

Die einkommensteuerrechtliche Beurteilung der Renten, Raten und dauernden Lasten war schon immer mit umfangreichen und vielschichtigen Problemen behaftet. Dies hat sich in den letzten Jahren nicht geändert.

In einem wesentlichen Kernbereich der wiederkehrenden Bezüge – der Vermögensübertragung im Zusammenhang mit wiederkehrenden Leistungen – hat der BFH die Rechtsprechung permanent fortentwickelt. Dies hat dazu geführt, dass sich die Abgrenzungskriterien zwischen der unentgeltlichen Vermögensübergabe im Zusammenhang mit abziehbaren Versorgungsleistungen (vorweggenommene Erbfolge) und den entgeltlichen Rechtsgeschäften (z. B. Betriebsveräußerungen) gegen wiederkehrende Leistungen immer wieder verändert haben. Die Verwaltung hat ergänzend in umfangreichen Anweisungen zu zweifelhaften Fragen Stellung genommen. In den letzten Jahren scheint hier ein wenig Ruhe eingekehrt zu sein.

Die Besteuerung der Altersbezüge wurde durch den Gesetzgeber völlig neu geregelt. Auftakt war im Jahr 2002 die Einführung einer geförderten kapitalgedeckten Zusatzversorgung – der sog. Riester-Rente. Für diese Bezüge wurden gänzlich neue Besteuerungsnormen sowohl für die steuerliche Behandlung der entsprechenden Beiträge als auch der steuerlichen Behandlung der späteren Altersbezüge geschaffen. Mit Wirkung ab 2005 wurde die Besteuerung von Altersvorsorgeprodukten – insbesondere der Renten aus gesetzlichen Alterssicherungssystemen wie der gesetzlichen Rentenversicherung und den berufsständischen Versorgungseinrichtungen – neu geregelt, um einem Urteil des BVerfG Rechnung zu tragen, mit dem es die bisherige unterschiedliche Renten- und Pensionsbesteuerung für verfassungswidrig erklärt und spätestens zum 1. 1. 2005 eine verfassungskonforme Neuregelung gefordert hatte. Insbesondere die Neuordnung durch das Alterseinkünftegesetz steht aufgrund verschiedener Entscheidungen des BFH wieder im Fokus der öffentlichen Diskussion.

Zum 1. 1. 2008 wurden die Regelungen zur Riester-Rente erweitert. Hierbei wurden die Möglichkeiten zur Nutzung der Förderung für den Aufbau von selbstgenutztem Wohneigentum erheblich verbessert. Auch die Entscheidungen der Rechtsprechung waren immer wieder Auslöser für Anpassungen in den Förderbedingungen.

Die kontinuierlichen, teils tiefgreifenden Änderungen werden zum Anlass genommen, das Buch erneut an die aktuelle Rechtsentwicklung anzupassen.

Mit dieser Ausgabe hat sich das Autorenteam geändert. Michaela Fischer ist aus dem Autorenteam ausgeschieden. Die Autoren Katja Gragert, Dr. Michael Myßen, Antje Wißborn, Nico Voigt und Steffen Adam werden das bewährte Standardwerk zukünftig fortführen.

Berlin, im Herbst 2021

Dr. M. Myßen
St. Adam
K. Gragert
N. Voigt
A. Wißborn

INHALTSÜBERSICHT

	Seite
Vorwort	5
Inhaltsverzeichnis	9
Literaturverzeichnis	39
Abkürzungsverzeichnis	53

TEIL A: EINFÜHRUNG IN DIE PROBLEME DER BESTEUERUNG WIEDERKEHRENDER BEZÜGE UND ALLGEMEINE GRUNDSÄTZE

I. Allgemeines	61
II. Begriff der „wiederkehrenden Bezüge“	62
III. Subsidiäre Bedeutung des § 22 Nr. 1 EStG	72
IV. Korrespondenzprinzip	74
V. Nicht steuerbare Zuwendungen i. S. d. § 12 Nr. 2 EStG	76
VI. Steuerbefreiungen in § 3 EStG	89

TEIL B: VERMÖGENSÜBERTRAGUNGEN GEGEN WIEDERKEHRENDE LEISTUNGEN

I. Unentgeltliche Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen	91
II. Veräußerung von Privatvermögen gegen wiederkehrende Leistungen	238

TEIL C: BETRIEBLICHE WIEDERKEHRENDE BEZÜGE

I. Veräußerung von Betriebsvermögen gegen wiederkehrende Bezüge	253
II. Barwert der betrieblichen wiederkehrenden Bezüge geringer oder höher als der Wert des übertragenen Betriebs	325
III. Betriebliche Versorgungsrenten	327
IV. Laufende Bezüge, die keine Renten sind und aus Versorgungsgründen gezahlt werden	355
V. Renten und Gewinn- oder Umsatzbeteiligungen an lästige Gesellschafter	357

	Seite
VI. Betriebliche wiederkehrende Bezüge ohne Veräußerungs- und Versorgungscharakter	360
VII. Steuerliche Behandlung laufender Bezüge mit betrieblichem Charakter im Falle beschränkter Steuerpflicht und Steuerpflicht gem. § 2 Außensteuergesetz	367

TEIL D: BESTEUERUNG VON ALTERSBEZÜGEN

I. Allgemeines	369
II. Steuerliche Behandlung der Beiträge und der Altersbezüge aus der Basisversorgung	372
III. Steuerliche Behandlung der Beiträge und der Leistungen aus Verträgen außerhalb der Basisversorgung und außerhalb von Riester-Verträgen	504
IV. Wirkungen der Günstigerprüfung nach § 10 Abs. 4a EStG	586
V. Besteuerung nach § 22 Nr. 5 EStG (Riester-Renten)	592
VI. Besteuerung von Leistungen aus der betrieblichen Altersversorgung	737
VII. Steuerliche Behandlung der Versorgungsbezüge	801
VIII. Erstellung und Auswertung von Rentenbezugsmitteilungen nach § 22a EStG	816
IX. Tarifiermäßigung	822
X. Besteuerung von Alterseinkünften bei beschränkter Steuerpflicht	824

TEIL E: BESTEUERUNG DER ÜBRIGEN WIEDERKEHRENDEN BEZÜGE

I. Schadensersatz- und Schmerzensgeldrenten	827
II. Versorgungsausgleich nach Scheidung der Ehe	833
III. Unterhaltsleistungen geschiedener oder dauernd getrennt lebender Ehegatten/Lebenspartner (Realsplitting)	864
IV. Abzug der Jahreserbschaftsteuer nach § 23 ErbStG als dauernde Last	875
V. Rentenversicherungen und Lebensversicherungen gegen fremdfinanzierten Einmalbetrag	880
Stichwortverzeichnis	885

INHALTSVERZEICHNIS

	Rz.	Seite
Vorwort		5
Inhaltsübersicht		7
Literaturverzeichnis		39
Abkürzungsverzeichnis		53

TEIL A: EINFÜHRUNG IN DIE PROBLEME DER BESTEUERUNG WIEDERKEHENDER BEZÜGE UND ALLGEMEINE GRUNDSÄTZE

I. Allgemeines	1	61
II. Begriff der „wiederkehrenden Bezüge“	11	62
1. Bedeutung des Begriffs	11	62
2. Inhalt des Begriffs	16	63
a) Noch ausstehende Klärung	16	63
b) Häufigkeit und Dauer	17	63
c) Einheitlicher Rechtsgrund oder einheitlicher Entschluss	26	64
d) Regelmäßigkeit der Leistungen	29	65
e) Güter in Geld oder Geldeswert	36	66
aa) Allgemeine Grundsätze	36	66
bb) Eigene Dienstleistungen	40	67
f) Abgrenzung wiederkehrender Bezüge von der Vermögensumschichtung	46	68
aa) Abgrenzung gegen Ratenzahlungen	46	68
bb) Abgrenzung der anlässlich von Veräußerungsvorgängen vereinbarten wiederkehrenden Bezüge von den Vermögensumschichtungen	48	69
3. Bedeutung der wiederkehrenden Leistungsform für die Steuerbarkeit der Bezüge	56	69
a) Rechtsauffassung von 1920 bis 1994	56	69
b) Aufgabe des bisherigen Grundsatzes durch den BFH im Jahr 1994	57	70
c) Stellungnahme zu der neueren Rechtsprechung des BFH	59	71
d) Tragweite der neueren BFH-Rechtsprechung	60	71

	Rz.	Seite
III. Subsidiäre Bedeutung des § 22 Nr. 1 EStG	66	72
IV. Korrespondenzprinzip	76	74
V. Nicht steuerbare Zuwendungen i. S. d. § 12 Nr. 2 EStG	81	76
1. Grenzen der Wechselwirkung zwischen § 12 Nr. 2 EStG und § 22 Nr. 1 EStG	81	76
2. Zuwendungen	86	78
3. Freiwillige Zuwendungen	91	78
4. Freiwillig begründete Rechtspflicht	96	79
5. Zuwendungen an eine unterhaltsberechtigzte Person	101	80
a) Abgrenzung des betroffenen Personenkreises	101	80
b) Übergang der Unterhaltsverpflichtung auf den Erben	105	82
c) Ausnahmeregelung für dauernd getrennt lebende oder geschiedene Ehegatten	106	83
d) Zuwendungen des Ehegatten/Lebenspartners des gesetzlich Unterhaltspflichtigen und Zuwendungen an den Ehegatten/Lebenspartner des gesetzlich Unterhaltsberechtigten	107	83
6. Bedeutung der unbeschränkten Steuerpflicht des Leistenden (bis VZ 2008)	111	84
7. Ausnahme von der Steuerbefreiung nach § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG	116	85
a) Grund für die Rückausnahme	116	85
b) Voraussetzungen für § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a EStG	126	87
c) Voraussetzungen für § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. b EStG	127	87
d) Konkurrenzverhältnis zu § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG	131	88
VI. Steuerbefreiungen in § 3 EStG	136	89

TEIL B: VERMÖGENSÜBERTRAGUNGEN GEGEN WIEDERKEHRENDE LEISTUNGEN

I. Unentgeltliche Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen	146	91
1. Rechtsentwicklung	146	91
a) Aktuelle Abgrenzung	146	91
b) Rechtslage bis Anfang der 1990er Jahre	151	92
aa) Entgeltliche Rechtsgeschäfte	151	92
bb) Unentgeltliche Rechtsgeschäfte	153	92

	Rz.	Seite
c) Neuausrichtung der unentgeltlichen Rechtsgeschäfte durch die Beschlüsse des Großen Senats vom 5.7.1990 und 15.7.1991	156	93
d) Folgerechtsprechung der Einzelsenate	161	94
aa) Unentgeltliche Rechtsgeschäfte	161	94
bb) Entgeltliche Rechtsgeschäfte	168	96
e) Reaktion der Finanzverwaltung	172	98
aa) Unentgeltliche Rechtsgeschäfte	172	98
bb) Entgeltliche Rechtsgeschäfte	177	99
f) Erneute Entscheidungen des Großen Senats vom 12.5.2003 zur unentgeltlichen Vermögensübergabe	183	100
aa) Kritik an der bisherigen Rechtslage	183	100
bb) Vorlagebeschlüsse	185	100
cc) Entscheidung des Großen Senats zum Typus 2	191	102
dd) Entscheidung des Großen Senats zum Typus 1	200	103
g) Gesetzliche Einschränkung der unentgeltlichen Vermögensübergabe durch das JStG 2008	204	104
2. Vermögensübergabe zur Regelung der vorweggenommenen Erbfolge	211	106
3. Formelle Voraussetzungen eines Versorgungsvertrages	220	109
a) Grundsatz	220	109
b) Änderung von Vereinbarungen	221	109
c) Nicht vertragsgemäßes Verhalten	222	110
d) Geänderter Versorgungsbedarf/geänderte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit	227	112
e) Umwandlung einer dauernden Last in eine Rente und umgekehrt	228	113
f) Wertsicherungsklauseln	230	114
g) Begrenzung der Leistungen für den Fall der Pflegebedürftigkeit	236	116
aa) Allgemeines	236	116
bb) Regelungen zum sog. Sozialhilferegress	237	117
(1) Rechtliche Grundlagen	237	117
(2) Möglichkeiten der Vermeidung?	240	119
4. Materielle Voraussetzungen einer begünstigten Vermögensübergabe	241	122
a) Vermögensübergabeverträge vor dem 1.1.2008	241	122
aa) Begriff und Definition existenzsichernden Vermögens	241	122

	Rz.	Seite
bb) Aufteilung der erwirtschafteten Erträge	246	124
cc) Vom Vermögensübernehmer zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung	249	125
(1) Ursprüngliche Auffassung	249	125
(2) Erste Entscheidung der Rechtsprechung	250	126
(3) Anpassung der Verwaltungsauffassung	251	127
(4) Abweichende Entscheidung des Großen Senats des BFH	252	127
(5) Erneut angepasste Auffassung der Finanzverwaltung	253	127
(6) Eigene Auffassung	254	128
dd) Übertragung eines Geldbetrages	256	128
(1) Existenzsichernde Wirtschaftseinheit bei Umschichtungsverpflichtung	256	128
(2) Weiterentwicklung der Grundsätze durch die Finanzverwaltung	261	130
ee) Wertpapiervermögen	267	133
b) Vermögensübergabeverträge nach dem 31.12.2007	269	134
aa) Begünstigtes Vermögen	269	134
(1) Begünstigte Mitunternehmeranteile	271	135
(2) Begünstigte Betriebe und Teilbetriebe	277	138
(3) Begünstigte Anteile an einer GmbH	279	139
(4) Missbrauchsregelung	285	143
bb) Wohnteil eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft	286	144
c) Empfänger des Vermögens (Person des Vermögensübernehmers)	290	146
aa) Übertragung an Abkömmlinge	290	146
bb) Übertragung an gesetzlich erbberechtigte entferntere Verwandte	291	147
cc) Erbausschlagung gegen Versorgungsleistungen	292	147
dd) Übertragung abweichend von der Erbfolge	293	147
ee) Übertragung an nahe stehende Dritte	294	148
ff) Übertragung an fremde Dritte	295	148
d) Empfänger der Versorgungsleistungen (Person des Vermögensübergebers)	296	149
aa) Grundsatz	296	149
bb) Abgrenzung zum Gleichstellungsgeld	298	150

	Rz.	Seite
cc) Versorgung von Personen außerhalb des Generationennachfolgeverbundes	301	151
e) Wiederkehrende Leistungen auf die Lebenszeit des Berechtigten	306	152
aa) Grundsatz	306	152
bb) Vereinbarung von abgekürzten Leibrenten	309	153
cc) Vereinbarung einer Mindestzeitrente	311	155
f) Ausreichend ertragbringende Wirtschaftseinheit	316	156
aa) Unklare Entscheidung des Großen Senats des BFH in den 1990er Jahren	316	156
bb) Folgerechtsprechung der Einzelsenate des BFH	317	157
cc) Auslegung der Finanzverwaltung	319	157
(1) Typuseinteilung	319	157
(2) Ermittlung der maßgebenden Erträge	320	159
dd) Erneute Entscheidung des Großen Senats im Jahr 2003	329	161
(1) Einbeziehung von Nutzungsvorteilen in die Ermittlung des Nettoertrags	330	161
(2) Ermittlung der ersparten Nettomiete	339	164
(3) Berücksichtigung eines Unternehmerlohns	340	165
(4) Zukunftsgerichtete Ertragsprognose	342	165
(5) Beweiserleichterungen bei Unternehmensübertragungen	346	167
ee) Auswirkungen der Gesetzesänderung zum 1.1.2008	354	170
(1) Allgemeines	354	170
(2) Einbeziehung von Nutzungsvorteilen in die Ermittlung des Nettoertrags	357	171
(3) Berücksichtigung eines Unternehmerlohns	360	172
(4) Beweiserleichterung	360a	173
(5) Ermittlung des Ertrags beim land- und forstwirtschaftlichen Betrieb	360c	174
g) Wert des übertragenen Vermögens	361	174
aa) Bedeutung des Vermögenswerts bei der Typuseinteilung der Finanzverwaltung	361	174
bb) Geänderte Sichtweise des GrS	362	175
cc) Vermögensübergabeverträge nach dem 31.12.2007	367	177

	Rz.	Seite
h) Übergangsregelung für vor dem 1.11.2004 geschlossene Vermögensübergabeverträge (Weiteranwendung des Versorgungsvertrags Typus 2)	373	178
5. Besonderheiten in Einzelfällen	376	178
a) Nachträgliche Umschichtung übertragenen Vermögens	376	178
aa) Rechtslage nach dem BMF-Schreiben vom 23.12.1996	376	178
bb) Abweichende Sichtweise beim X. Senat des BFH	380	179
(1) Begründung des X. Senats	380	179
(2) Kritik an der Entscheidung des X. Senats	383	181
cc) Umsetzung der abweichenden Rechtsprechung durch die Finanzverwaltung durch BMF-Schreiben vom 26.8.2002	396	184
(1) Umschichtung von Privatvermögen aus der Sicht des Vermögensübernehmers	404	186
(2) Umschichtung von Privatvermögen aus der Sicht des Vermögensübergebers	412	189
(3) Umschichtung von Betriebsvermögen aus der Sicht des Vermögensübernehmers	421	192
(4) Umschichtung von Betriebsvermögen aus der Sicht des Vermögensübergebers	431	195
(5) Anwendungszeitraum für das BMF-Schreiben vom 26.8.2002	438	200
dd) Neuregelungen aufgrund der Beschlüsse des Großen Senats im Jahr 2003 (BMF-Schreiben vom 16.9.2004)	446	201
ee) Rechtslage ab 2008	458	205
(1) Vermögensübergabeverträge, die vor dem 1.1.2008 abgeschlossen wurden	458	205
(2) Vermögensübergabeverträge, die nach dem 31.12.2007 abgeschlossen wurden	459	206
b) Teilentgeltliche Vermögensübertragung	461	208
c) Vermögensübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt	466	210
aa) Grundsatz	466	210
bb) Sicherungsnießbrauch	467	211
cc) Gleitende Vermögensübergabe	468	211
dd) Ablösung des Nießbrauchsrechts zwecks lastenfrier Veräußerung	472	214

	Rz.	Seite
ee) Ablösung des Nießbrauchsrechts als eigenständige Vermögensübergabe	476	216
ff) Rechtsfolgen	478	218
d) Versorgungsleistungen aufgrund einer Verfügung von Todes wegen	479	218
aa) Vermögensübergabeverträge, die vor dem 1.1.2008 abgeschlossen wurden	479	218
(1) Einschränkungen gegenüber der vorweggenommenen Erbfolge	479	218
(2) Kritik an der Einschränkung	480	219
(3) Vermächtnisrente an die Geschwister des Erben	482	220
(4) Erb- oder Pflichtteilsverzicht gegen wiederkehrende Leistungen	483	220
bb) Vermögensübergabeverträge, die nach dem 31.12.2007 abgeschlossen werden	484	221
e) Stuttgarter Modell: Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen mit Rückvermietung an den Vermögensübergabe (Verträge vor dem 1.1.2008)	486	221
aa) Kein Gestaltungsmissbrauch	486	221
bb) Späterer Verzicht auf ein Wohnrecht kein Gestaltungsmissbrauch	490	224
cc) Ablösung eines Wohnrechts gegen wiederkehrende Leistungen und Mietvertrag Gestaltungsmissbrauch	492	224
f) Wirtschaftsüberlassungsverträge	496	225
6. Umfang der Versorgungsleistungen und ihre Bewertung	501	226
a) Umfang	501	226
b) Bewertung	502	227
c) Wohnraumüberlassung an den Berechtigten	504	227
d) Außergewöhnliche Instandhaltungskosten	506	228
e) Kosten für ein Grabmal und Beerdigungskosten	509	229
f) Aufteilung der wiederkehrenden Leistungen bei Mitübertragung von nicht begünstigtem Vermögen	511	231
7. Korrespondenzprinzip zwischen § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG und § 22 Nr. 1a EStG	516	232
a) Besteuerung der Versorgungsleistungen beim Empfänger	516	232

	Rz.	Seite
b) Unbeschränkte Steuerpflicht des Empfängers der Versorgungsleistungen	521	233
c) Beschränkte Steuerpflicht des Leistenden der Versorgungsleistungen	523a	235
8. Versorgungsleistungen, die mit Einkünften in Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben	524	235
9. Maßgeblicher Rechtsakt für die Anwendung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG in der Fassung des JStG 2008	525b	237
II. Veräußerung von Privatvermögen gegen wiederkehrende Leistungen	526	238
1. Rechtsentwicklung	526	238
a) Ältere Rechtsprechung	526	238
b) Neuere Rechtsprechung	530	239
c) Auffassung der Finanzverwaltung	532	239
d) Stellungnahme	536	240
2. Allgemeines auf der Basis der aktuellen Rechtslage	541	241
a) Abgrenzung von der unentgeltlichen Vermögensübergabe	541	241
b) Vereinbarung eines vollentgeltlichen Rechtsgeschäfts	542	241
c) Unterscheidung von Betriebsvermögen und Privatvermögen	543	242
3. Einzelheiten der Besteuerung wiederkehrender Veräußerungsleistungen	546	242
a) Abgrenzung vollentgeltlicher und teilentgeltlicher Rechtsgeschäfte	546	242
b) Abgrenzung nicht abziehbarer Unterhaltsleistungen	551	243
c) Aufteilung in einen Zins- und Tilgungsanteil	556	244
d) Berechnung des Kapital- oder Barwerts	561	244
e) Berechnung des Zinsanteils	566	245
aa) Veräußerungsleibrenten	567	245
bb) Dauernde Lasten	568	245
cc) Zeitlich befristete Leistungen	569	246
dd) Mehrbeträge	572	247
f) Behandlung der wiederkehrenden Leistungen beim Verpflichteten	576	247
aa) Tilgungsanteil als Anschaffungskosten	576	247
bb) Zinsanteil als Werbungskosten	578	248

	Rz.	Seite
cc) Nicht abziehbare Kosten der privaten Lebensführung	579	248
g) Behandlung der wiederkehrenden Leistungen beim Berechtigten	586	248
aa) Tilgungsanteil als Veräußerungserlös	586	248
bb) Zinsanteil als Kapitaleinkünfte oder als sonstige Einkünfte	588	249
h) Veräußerung gegen Ratenzahlungen	601	251

TEIL C: BETRIEBLICHE WIEDERKEHRENDE BEZÜGE

I. Veräußerung von Betriebsvermögen gegen wiederkehrende Bezüge	611	253
1. Allgemeines	611	253
2. Betriebliche Veräußerungsrenten auf Lebenszeit	616	254
a) Begriff der betrieblichen Veräußerungsrente auf Lebenszeit	616	254
aa) Grundsatz	616	254
bb) Merkmal der Veräußerung	617	254
cc) Veräußerungsgegenstände	623	257
dd) Betriebliche Veräußerungsrente beim Rentenverpflichteten (Erwerber)	625	258
b) Steuerliche Behandlung der betrieblichen Veräußerungsleibrente beim Rentenberechtigten im Falle der Ermittlung des laufenden Gewinns nach § 5 EStG	631	259
aa) Grundsatz	631	259
bb) Rechtsentwicklung	633	260
(1) Frühere Verwaltungspraxis: Nachträgliche Versteuerung des Veräußerungsgewinns (Zuflussversteuerung)	633	260
(2) Sofortige Versteuerung des Veräußerungsgewinns	634	261
cc) Aktuelle steuerliche Behandlung im Grundsatz: Wahlrecht zwischen nachträglicher und sofortiger Versteuerung des Veräußerungsgewinns	635	261

	Rz.	Seite
dd) Aufteilung der Rentenzahlungen in einen Zins- und Tilgungsanteil bei Wahl der nachträglichen Versteuerung	639	262
ee) Versteuerung des Zins-/Ertragsanteils nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG bei Wahl der Sofortversteuerung	645	264
ff) Ausübung des Wahlrechts	647	265
gg) Ermittlung der Einkünfte und Tarifermäßigung im Falle der sofortigen Versteuerung	649	265
hh) Ermittlung der Einkünfte und Tarif bei nachträglicher Versteuerung (Zuflussbesteuerung)	650	266
ii) Beispiele zu steuerlicher Behandlung	653	267
jj) Veräußerung von Teilbetrieben, Anteilen an Mitunternehmenschaften und einzelnen Wirtschaftsgütern	654	268
kk) Veräußerung von Grundstücken, die teilweise zum Betriebsvermögen und teilweise zum Privatvermögen gehören	658	269
ll) Steuerliche Folgen bei vorzeitigem Ableben des Rentenberechtigten	659	270
(1) Sofortige Versteuerung	659	270
(2) Zuflussbesteuerung	661	270
c) Steuerliche Behandlung der betrieblichen Veräußerungsleibrente beim Rentenverpflichteten im Falle der Ermittlung des laufenden Gewinns nach § 5 EStG	671	271
aa) Fragen der Aktivierung	671	271
bb) Fragen der Passivierung und Ermittlung des Aufwands	678	274
cc) Weiterveräußerung, Aufgabe oder Verpachtung des durch eine betriebliche Veräußerungsrente erworbenen Betriebs	686	276
dd) Anwendung der buchhalterischen Methode	692	277
ee) Unterlassen der Aktivierung und Passivierung	693	278
d) Steuerliche Behandlung der betrieblichen Veräußerung bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG	702	279
aa) Behandlung beim Rentenempfänger	702	279
bb) Behandlung der Rente beim Rentenverpflichteten	706	279

	Rz.	Seite
e) Steuerliche Behandlung der betrieblichen Veräußerungsleibrente im Falle der Ermittlung des laufenden Gewinns nach § 4 Abs. 3 EStG	714	280
aa) Besteuerung der Rente beim Rentenberechtigten	714	280
bb) Behandlung der Rente beim Rentenverpflichteten	723	281
f) Vereinbarung des Veräußerungsentgelts in Form einer Rente neben einem fest bestimmten Kaufpreisteil	736	284
aa) Besteuerung beim Rentenberechtigten	736	284
(1) Wahl der Zuflussbesteuerung	737	285
(a) Fester Kaufpreisteil ist geringer als das Kapitalkonto	737	285
(b) Festes Entgelt ist höher als das Kapitalkonto	738	285
(2) Wahl der Sofortbesteuerung	741	286
bb) Steuerliche Behandlung beim Rentenverpflichteten	744	287
g) Veräußerung einzelner zum Betriebsvermögen gehörender Wirtschaftsgüter gegen eine Rente	751	287
aa) Besteuerung der Rente beim Rentenberechtigten	751	287
(1) Veräußerung eines einzelnen Wirtschaftsguts	751	287
(2) Veräußerung mehrerer Grundstücke/Gewerblicher Grundstückshandel	756	289
bb) Behandlung der Rente beim Rentenverpflichteten	757	290
h) Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften i. S. d. § 17 EStG gegen eine Leibrente	766	291
aa) Grundsatz	766	291
bb) Besteuerung der Rente beim Rentenberechtigten	767	291
cc) Steuerliche Behandlung beim Rentenverpflichteten	771	292
i) Betriebliche Veräußerungsrenten als abgekürzte oder verlängerte Leibrenten	781	294
j) Änderungen in der Höhe der jährlichen Rentenzahlungen	786	295
aa) Vereinbarungen im Zeitpunkt der Veräußerung über die später wirksam werdende Erhöhung oder Herabsetzung der Rente (ausgenommen Wertsicherungsklauseln)	786	295
bb) Vereinbarung einer Wertsicherungsklausel	789	295
(1) Behandlung beim Rentenberechtigten	789	295

	Rz.	Seite
	791	296
	794	297
cc) Erhöhung der betrieblichen Veräußerungsrente durch spätere Vereinbarungen	796	298
(1) Behandlung beim Rentenberechtigten	797	298
(2) Behandlung beim Rentenverpflichteten	798	298
dd) Herabsetzung der betrieblichen Veräußerungsrente durch spätere Vereinbarungen	800	299
(1) Behandlung beim Rentenberechtigten	800	299
(2) Behandlung beim Rentenverpflichteten	801	300
(3) Folgen bei Ausgleichszahlungen	803	300
ee) Herabsetzung der betrieblichen Veräußerungsrente durch Geltendmachung von Gewährleistungsansprüchen	805	301
k) Ablösung der Rentenverpflichtung durch eine Abfindungszahlung	811	302
aa) Behandlung beim Rentenberechtigten	811	302
bb) Behandlung beim Rentenverpflichteten	816	303
l) Wegfall des Veräußerungsvertrags	819	304
m) Uneinbringlichkeit einzelner Rentenzahlungen	821	304
3. Betriebliche Veräußerungsrenten auf Zeit	826	305
a) Vorbemerkung	826	305
b) Begriff der betrieblichen Veräußerungsrente auf Zeit – Abgrenzung zu Kaufpreisraten	828	306
c) Steuerliche Behandlung beim Berechtigten im Falle der betrieblichen Veräußerungsrente auf Zeit	836	308
aa) Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils	836	308
(1) Wahlrecht zwischen sofortiger und nachträglicher Versteuerung	836	308
(2) Nachträgliche Versteuerung	839	309
(3) Sofortversteuerung	841	309
bb) Veräußerung einer Beteiligung i. S. d. § 17 EStG	842	309
cc) Veräußerung eines einzelnen Wirtschaftsguts	843	309
d) Steuerliche Behandlung beim Rentenverpflichteten im Falle der betrieblichen Veräußerungsrente auf Zeit	844	309
4. Betriebsveräußerung gegen Kaufpreisraten	851	310
a) Steuerliche Behandlung beim Berechtigten	851	310

	Rz.	Seite
aa) Ermittlung des Veräußerungsgewinns im Allgemeinen und Versteuerung der Zinsen	851	310
bb) Unverzinslichkeit und zu geringe Verzinsung des Kaufpreises	854	311
cc) Kaufpreisforderung in ausländischer Währung	860	314
dd) Wertsicherungsklausel	861	314
ee) Wegfall des Veräußerungsvertrages und Minderung der Kaufpreisraten	862	315
ff) Uneinbringlichkeit der Kaufpreisraten	863	315
gg) Umdeutung von verlängerten Leibrenten in Kaufpreisraten	864	315
b) Steuerliche Behandlung beim Verpflichteten	865	316
5. Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils gegen andere laufende Bezüge als Renten	871	317
a) Allgemeine Grundsätze	871	317
b) Besteuerung der laufenden Bezüge in Form einer Gewinn- oder Umsatzbeteiligung beim Berechtigten	878	319
c) Behandlung der Gewinn- oder Umsatzbeteiligung beim Verpflichteten	886	320
aa) Passivierung der Gewinn- oder Umsatzbeteiligung und Aktivierung der erworbenen Wirtschaftsgüter	886	320
bb) Behandlung der jährlichen Gewinn- oder Umsatzbeteiligungszahlungen	892	323
II. Barwert der betrieblichen wiederkehrenden Bezüge geringer oder höher als der Wert des übertragenen Betriebs	901	325
1. Barwert der betrieblichen wiederkehrenden Bezüge geringer als der Wert des übertragenen Betriebs	901	325
a) Grundsatz	901	325
b) Wiederkehrende Bezüge als teilentgeltlicher Veräußerungspreis	903	325
c) Vereinbarung des „Teilentgelts“ aus Versorgungsgründen	904	326
d) Vereinbarung des „Teilentgelts“ aus Unterhaltsgründen	905	326
2. Barwert der betrieblichen wiederkehrenden Bezüge höher als der Wert des übertragenen Betriebs	906	326

	Rz.	Seite
III. Betriebliche Versorgungsrenten	921	327
1. Begriff der betrieblichen Versorgungsrente	921	327
a) Grundsatz	921	327
b) Versorgungszweck	923	328
c) Versorgung aus betrieblichem Anlass	933	332
d) Gegenstände der Leistung des Rentenberechtigten bei der betrieblichen Versorgungsrente und Charakter dieser Leistungen	937	334
2. Abgrenzung der betrieblichen Versorgungsrente von der außerbetrieblichen Versorgungsrente	946	335
a) Renten zwischen Eltern und Kindern	946	335
aa) Grundsatz	946	335
bb) Vermutung einer außerbetrieblichen oder betrieblichen Versorgungsrente	948	336
cc) Bedeutung des Werts des übertragenen Vermögens	953	338
b) Renten an andere nahe Angehörige	958	339
c) Renten in Nachlassfällen	963	339
d) Familienpersonengesellschaften	964	340
e) Beispiel zur Abgrenzung der betrieblichen Versorgungsrente von anderen Renten	966	340
3. Behandlung der betrieblichen Versorgungsrente beim Berechtigten	971	341
a) Grundsatz	971	341
b) Versteuerung der Rente sofort oder erst nach Übersteigen des Kapitalkontos?	972	342
c) Erwerb des Betriebsvermögens eine gemischte Schenkung?	974	343
d) Zahlung einer Abfindung	975	343
e) Aufteilung in einen Zins- und Tilgungsanteil?	977	344
f) Vorzeitiges Versterben des Berechtigten	978	344
g) Kosten bei der Übertragung des Betriebs	979	344
h) Steuerlicher Verlust in Höhe des Kapitalkontos	980	345
i) Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs durch den Verpflichteten	981	345
j) Beispiele zur steuerlichen Behandlung	982	345
4. Behandlung der betrieblichen Versorgungsrente beim Verpflichteten	986	345
a) Aktivierung der übernommenen Wirtschaftsgüter	986	345

	Rz.	Seite
b) Gewinn in Höhe des Kapitalkontos?	988	346
c) Abzugsfähigkeit der jährlichen Rentenzahlungen und Passivierung der Rentenverbindlichkeit	989	347
aa) Jährliche Rentenzahlungen Betriebsausgaben	989	347
bb) Vorabvergütungen	990	347
cc) Passivierung der Rentenverbindlichkeit	993	348
d) Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs	995	349
e) Beispiele zur Behandlung der betrieblichen Versorgungsrente beim Berechtigten und Verpflichteten	997	350
5. Abfindung der betrieblichen Versorgungsrente	1001	351
6. Betriebsveräußerung und zusätzliche Vereinbarung einer Rente aus Versorgungsgründen	1006	351
7. Abkürzung der Versorgungsleistungen auf eine bestimmte Höchstlaufzeit	1016	353
8. Bindung an die steuerlich fehlerhafte Behandlung einer Rente als betriebliche Veräußerungsrente, betriebliche Versorgungsrente oder außerbetriebliche Versorgungsrente?	1021	354
IV. Laufende Bezüge, die keine Renten sind und aus Versorgungsgründen gezahlt werden	1031	355
V. Renten und Gewinn- oder Umsatzbeteiligungen an lästige Gesellschafter	1041	357
1. Renten an lästige Gesellschafter	1041	357
a) Grundsatz	1041	357
b) Abfindung für das Ausscheiden in Rentenform	1042	357
c) Entgelt für die Übertragung des Mitunternehmeranteils in Rentenform	1045	358
d) Beispiel	1047	359
2. Gewinn- oder Umsatzbeteiligung an lästige Gesellschafter	1048	359
a) Behandlung beim lästigen Gesellschafter	1048	359
b) Behandlung bei den verbleibenden Gesellschaftern	1049	360
VI. Betriebliche wiederkehrende Bezüge ohne Veräußerungs- und Versorgungscharakter	1056	360
1. Betriebliche Renten oder andere betriebliche wiederkehrende Bezüge aufgrund einer Dienstleistung oder aufgrund anderer Leistungen, ohne dass ein Betrieb (Anteil) übertragen wird	1056	360

	Rz.	Seite
2. Betriebliche Schadensrenten	1059	361
a) Begriff und Fälle der betrieblichen Schadensrenten	1059	361
b) Einkommensteuerliche Behandlung betrieblicher Schadensrenten	1064	363
aa) Behandlung beim Rentenberechtigten	1064	363
bb) Behandlung beim Rentenverpflichteten	1068	364
cc) Beispiel	1072	365
3. Betriebliche wiederkehrende Bezüge, die keine Renten sind, aufgrund einer Schadensersatzverpflichtung	1073	366
4. Betriebliche Unfallrenten	1074	366
VII. Steuerliche Behandlung laufender Bezüge mit betrieblichem Charakter im Falle beschränkter Steuerpflicht und Steuerpflicht gem. § 2 Außensteuergesetz	1086	367
1. Beschränkte Steuerpflicht des Empfängers laufender betrieblicher Bezüge	1086	367
2. Beschränkte Steuerpflicht des Verpflichteten	1089	368
3. Steuerpflicht gem. § 2 Außensteuergesetz	1090	368
 TEILD: BESTEUERUNG VON ALTERSBEZÜGEN		
I. Allgemeines	1101	369
1. Ausgangspunkt für die Reform der Besteuerung von Altersbezügen	1101	369
2. Einteilung der Altersversorgung in ein sog. Drei-Schichten-Modell	1111	371
II. Steuerliche Behandlung der Beiträge und der Altersbezüge aus der Basisversorgung	1121	372
1. Behandlung der Beiträge in der Ansparphase	1121	372
a) Definition der Basisversorgung	1121	372
b) Begünstigte Beiträge für den Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und b EStG	1126	374
aa) Beiträge zu den gesetzlichen Rentenversicherungen	1126	374
bb) Beiträge zur Alterssicherung der Landwirte	1136	378
cc) Beiträge an berufsständische Versorgungseinrichtungen	1141	379

	Rz.	Seite
dd) Beiträge zum Aufbau einer eigenen kapitalgedeckten Altersversorgung der Basisversorgung	1149	383
(1) Sonderausgabenabzug nur für Neuverträge nach dem 31.12.2004	1150	384
(2) Eigene Altersabsicherung	1158	387
(3) Form der Beitragszahlung	1159	388
(4) Lebenslange Leibrente	1160	388
(5) Ergänzende Risikoabsicherung	1163	390
(6) Begünstigte Hinterbliebene	1171	392
(7) Einschränkende Produktvoraussetzungen	1177	393
(8) Absicherung gegen den Eintritt der Berufsunfähigkeit oder der verminderten Erwerbsfähigkeit	1184	398
(9) Beiträge an einen Pensionsfonds	1187	399
(10) Einbeziehung der betrieblichen Altersversorgung in die Basisversorgung	1189	400
(11) Ausschluss der Beiträge, die in Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen	1193	401
c) Ermittlung des Abzugsbetrags nach § 10 Abs. 3 EStG	1196	405
aa) Höchstbetrag – Übergangsregelung bis 2025	1196	405
bb) Kürzung des Höchstbetrags nach § 10 Abs. 3 Satz 3 EStG	1199	408
(1) Allgemeines	1199	408
(2) Kürzung beim Personenkreis des § 10 Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 Buchst. a EStG	1204	410
(3) Kürzung beim Personenkreis des § 10 Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 Buchst. b EStG	1207	411
(4) Kürzung beim Abgeordneten	1222	414
cc) Kürzung des ermittelten Abzugsbetrags um steuerfreie Arbeitgeberleistungen i. S. d. § 3 Nr. 62 EStG	1226	414
dd) Kürzung bei zusammenveranlagten Ehegatten/Lebenspartnern	1229	416
2. Behandlung der Altersbezüge	1235	419
a) Allgemeines	1235	419
aa) Wechsel zu einer nachgelagerten Besteuerung	1235	419
bb) Erneute verfassungsrechtliche Bedenken	1242	421

	Rz.	Seite
b) Erfasste Leistungen	1251	451
aa) Gesetzliche Rentenversicherungen	1251	451
(1) Allgemeines	1251	451
(2) Erwerbsminderungsrenten	1255	454
(3) Rentennachzahlungen	1257	455
(4) Alterseinkünfte von ausländischen Versorgungseinrichtungen	1258	455
bb) Landwirtschaftliche Alterskasse	1265	459
cc) Berufsständische Versorgungseinrichtungen	1266	459
(1) Wortlautdiskrepanz zwischen Sonderausgabenabzug und Besteuerung	1266	459
(2) Unselbständige Rentenbestandteile	1268	460
(3) Beitragserrstattungen	1269	460
(4) Kapitalauszahlungen	1271	463
dd) Basisrente (Altersversorgung und ergänzende oder eigenständige Risikoabsicherung)	1279	467
c) Ermittlung des Besteuerungsanteils	1291	469
aa) Jahresbetrag der Rente	1291	469
bb) Bestimmung des Prozentsatzes	1298	470
d) Ermittlung des steuerfreien Teils der Rente	1311	472
aa) Grundsätze	1311	472
bb) Regelmäßige Rentenanpassungen	1317	474
cc) Änderung der Rentenhöhe aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen	1321	477
e) Aufeinanderfolgende Renten aus der gleichen Versicherung	1336	485
f) Öffnungsklausel für Leistungen aus den berufsständischen Versorgungseinrichtungen und für Höherversicherungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung	1346	488
aa) Hintergrund der gesetzlichen Regelung	1346	488
bb) Antrag des Steuerpflichtigen	1351	490
cc) 10-Jahres-Grenze	1352	492
dd) Bis zum 31.12.2004 geleistete Beiträge oberhalb des maßgebenden Höchstbeitrags	1355	493
(1) Maßgeblicher Höchstbeitrag	1355	493
(2) Ermittlung der eingezahlten Beiträge	1359	494
(3) Nachweis der gezahlten Beiträge	1364	497

	Rz.	Seite
(4) Beiträge an mehr als einen Versorgungsträger	1367	498
ee) Ermittlung des auf Beiträgen oberhalb des Betrags des Höchstbeitrags beruhenden Teils der Leistung	1372	500
ff) Besteuerungslücke bei einmaligen Leistungen	1376	501
gg) Versorgungsausgleich unter Ehegatten oder unter Lebenspartnern	1377	502
III. Steuerliche Behandlung der Beiträge und der Leistungen aus Verträgen außerhalb der Basisversorgung und außerhalb von Riester-Verträgen	1391	504
1. Behandlung von Versicherungsbeiträgen in der Ansparphase	1391	504
a) Allgemeines	1391	504
b) Begünstigte Vorsorgeaufwendungen	1396	505
aa) Bis VZ 2009	1396	505
bb) Ab VZ 2010	1404	507
c) Ermittlung des Abzugsbetrags nach § 10 Abs. 4 EStG	1406	513
aa) Bis Veranlagungszeitraum 2009	1406	513
bb) Ab Veranlagungszeitraum 2010	1415a	517
2. Behandlung der (Alters-)Bezüge und sonstigen Leistungen	1416	519
a) Renteneinkünfte	1416	519
aa) Allgemeines	1416	519
bb) Begriff der Leibrente	1418	522
(1) Bedeutung des Leibrentenbegriffs	1418	522
(2) Entwicklung des Leibrentenbegriffs	1419	523
(3) Abhängigkeit von der Lebensdauer als Leibrentenmerkmal	1424	524
(4) Gleichmäßigkeit der Leistungen als Leibrentenmerkmal	1436	526
cc) Ertragsanteilsbesteuerung	1446	529
(1) Allgemeines	1446	529
(2) Grundzüge der Ermittlung des Ertragsanteils	1448	531
(3) Renten, deren Laufzeit vor dem 1.1.1955 begonnen hat	1452	532
(4) Abhängigkeit der Laufzeit von der Lebensdauer mehrerer Personen	1453	532
(5) Abhängigkeit des Rentenbeginns von der Lebensdauer einer anderen Person	1455	533

	Rz.	Seite
(6) Abgekürzte Leibrenten	1457	534
(7) Verlängerte Leibrenten	1460	535
(8) Verbindung von Mindestlaufzeit und Höchstlaufzeit	1461	536
(9) Unterbrochene Leibrentenzahlung	1463	537
(10) Erhöhung der Leibrente	1466	538
(11) Herabsetzung der Leibrente	1469	540
(12) Zurechnungsfiktion im Sterbemonat	1472	543
b) Kapitalauszahlungen	1481	543
aa) Allgemeines	1481	543
bb) Weitergeltung des Kapitallebensversicherungsprivilegs für Altverträge	1486	544
(1) Allgemeines	1486	544
(2) Altvertrag	1489	545
(3) Vertragsänderungen	1491	546
(4) Wechsel des Versicherungsnehmers	1493	547
(5) Wechsel der versicherten Person	1495	548
(6) Beitragsdynamisierungen	1496	549
(7) Besteuerung eines Altvertrags	1500	551
cc) Konkurrenz zwischen § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG und § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG für Neuverträge	1506	552
(1) Kapitalversicherungen mit Sparanteil	1506	552
(2) Definition einer Rentenversicherung	1507a	554
(3) Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht	1508	556
(4) Rentenversicherung ohne Kapitalwahlrecht	1519	561
(5) Fondsgebundene Kapitallebensversicherun- gen und fondsgebundene Rentenversicherungen	1522	563
(6) Reine Risikoversicherungen	1523	564
(7) Absicherung von Zusatzrisiken	1524	565
(8) Veräußerung von Ansprüchen aus Lebensversicherungen	1528	566
dd) Besteuerung des Unterschiedsbetrags nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG	1529a	567
(1) Erlebensfall oder Rückkauf des Vertrages	1530	568
(2) Zurechnung der Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG	1536	570

	Rz.	Seite
(3) Berechnung des Unterschiedsbetrags	1542	571
(a) Versicherungsleistung	1543	571
(b) Entrichtete Beiträge	1547	573
(c) Entgeltlich erworbener Vertrag	1556	576
(4) Häftiger Unterschiedsbetrag	1557	577
(5) Negativer Unterschiedsbetrag	1564	581
(6) Ermittlung des steuerpflichtigen Ertrags bei Mischverträgen (Altvertrag mit Vertragsänderung nach dem 31.12.2004)	1566	582
(7) Berücksichtigung von Werbungskosten	1568	583
(8) Kapitalertragsteuerabzug	1572	584
c) Auszahlungen aus Fonds- und Banksparplänen	1581	585
IV. Wirkungen der Günstigerprüfung nach § 10 Abs. 4a EStG	1591	586
1. Allgemeines	1591	586
2. Beispiel zur Günstigerprüfung	1601	590
V. Besteuerung nach § 22 Nr. 5 EStG (Riester-Renten)	1621	592
1. Allgemeines	1621	592
a) Gegenstand der Regelung	1621	592
b) Entstehung und Entwicklung	1629	594
c) Struktur der Vorschrift	1646	603
d) § 22 Nr. 5 EStG im Besteuerungssystem	1651	605
aa) Lex specialis	1651	605
bb) Einkünfteermittlung	1658	606
(1) Zufluss	1658	606
(2) Werbungskosten	1666	607
2. Steuerliche Behandlung der Beiträge in der Ansparphase	1669	608
a) „Riester-Förderung“ (§ 10a EStG/Abschn. XI)	1670	608
aa) Allgemeines	1670	608
bb) Förderberechtigung	1673	610
cc) Altersvorsorgebeiträge	1686	616
(1) Allgemeines	1686	616
(2) Altersvorsorgebeiträge nach § 82 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG	1696	618
(3) Altersvorsorgebeiträge nach § 82 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (Wohn-Riester)	1718	623
(4) Potenzielle Anbieter von Altersvorsorgeverträgen nach § 82 Abs. 1 EStG	1724	625

	Rz.	Seite
(5) Beiträge im Rahmen der betrieblichen Altersversorgung	1731	627
dd) Förderwege	1735	630
(1) Altersvorsorgezulage	1736	630
(2) Sonderausgabenabzug nach § 10a EStG	1754	638
(3) Tilgungsförderung	1772	648
(4) Altersvorsorge-Eigenheimbetrag	1781	650
(5) Wohnförderkonto	1797	658
ee) Schädliche Verwendung	1805	660
(1) Allgemeines	1805	660
(2) Rahmenbedingungen für eine steuerunschädliche Auszahlung von gefördertem Altersvorsorgekapital	1811	662
(3) Rechtsfolgen einer schädlichen Verwendung von Altersvorsorgevermögen	1812	664
(4) Rechtsfolgen einer schädlichen Verwendung beim Altersvorsorge-Eigenheimbetrag und der Tilgungsförderung	1819	666
ff) Sonstiges	1829	669
(1) Wegzug ins Ausland	1829	669
(2) Sonderfall Entsendung	1831	670
(3) Förderverfahren	1832	671
b) Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 63 EStG	1839	673
c) Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 63a EStG	1846	675
d) Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 66 EStG	1848	676
e) Steuerfreie Zuwendungen nach § 3 Nr. 56 EStG	1850	677
f) Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 55b EStG	1852	678
g) Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 55c EStG	1856	681
h) BAV-Förderbetrag (Abschn. XII EStG)	1858	683
3. Steuerliche Behandlung der Leistungen in der Auszahlungsphase	1868	688
a) Allgemeines	1868	688
b) Leistungen aus Sparprodukten (§ 22 Nr. 5 Sätze 1 bis 3 EStG)	1875	691
aa) Erfasste Altersvorsorgeprodukte	1875	691
(1) Altersvorsorgevertrag	1876	691
(2) Pensionsfonds	1879	692
(3) Pensionskasse	1880	693
(4) Direktversicherung	1882	693

	Rz.	Seite
(5) Sonstiges	1884	694
bb) Erfasste Leistungen	1885	694
cc) Steuerliche Förderung	1887	695
(1) Anwendung des § 3 Nr. 63 EStG	1889	696
(2) Anwendung des § 3 Nr. 63a EStG	1891	696
(3) Anwendung § 10a/Abschn. XI EStG	1892	696
(4) Anwendung Abschn. XII EStG	1899	700
(5) Anwendung des § 3 Nr. 55b Satz 1 EStG	1900	700
(6) Anwendung des § 3 Nr. 55c EStG	1902	701
(7) Anwendung des § 3 Nr. 66 EStG	1903	701
(8) Anwendung des § 3 Nr. 56 EStG	1904	702
dd) Leistungen, die ausschließlich auf geförderten Altersvorsorgebeiträgen beruhen (§ 22 Nr. 5 Satz 1 EStG)	1905	702
ee) Leistungen, die ausschließlich auf nicht geförderten Altersvorsorgebeiträgen beruhen (§ 22 Nr. 5 Satz 2 EStG)	1906	703
ff) Leistungen, die zum Teil auf geförderten, zum Teil auf nicht geförderten Altersvorsorgebeiträgen beruhen (§ 22 Nr. 5 Satz 1 und 2 EStG)	1907	704
(1) Betriebliche Altersversorgung	1908	704
(2) Zertifizierte Altersvorsorgeverträge	1911	707
gg) Anwendung des § 22 Nr. 5 Satz 3 EStG	1915	709
c) Wohnförderkonto (§ 22 Nr. 5 Satz 4 bis 6 EStG)	1919	713
aa) Allgemeines	1919	713
bb) Besteuerung nach § 22 Nr. 5 Satz 4 EStG	1934	719
cc) Besteuerung nach § 22 Nr. 5 Satz 5 EStG	1938	720
dd) Besteuerung nach § 22 Nr. 5 Satz 6 EStG	1944	720
ee) Zusammenfassende Beispiele	1945	721
d) Provisionserstattungen bei geförderten Altersvorsorgeverträgen (§ 22 Nr. 5 Satz 8 EStG)	1947	726
e) Bescheinigungspflichten (§ 22 Nr. 5 Satz 7 EStG)	1956	727
f) Sonderfälle	1978	731
aa) Versorgungsausgleich (§ 22 Nr. 5 Satz 9 und 12 EStG)	1978	731
bb) Kapitalübertragungen (§ 22 Nr. 5 Satz 10 EStG)	1980	732
cc) Übertragung einer Versorgungszusage auf einen Pensionsfonds (§ 22 Nr. 5 Satz 11 EStG)	1981	732

	Rz.	Seite
dd) Riester-Kleinbetragsrentenabfindungen (§ 22 Nr. 5 Satz 13 EStG)	1982	733
ee) Vergleichbare Förderungen in Auslandsfällen (§ 22 Nr. 5 Satz 14 EStG)	1987	735
ff) Vermeidung einer doppelten Freistellung bei Fonds (§ 22 Nr. 5 Satz 15 EStG)	1988	735
gg) Vereinfachte Zurechnung der im Sterbemonat gezahlten Altersleistungen (§ 22 Nr. 5 Satz 16 EStG)	1989	736
VI. Besteuerung von Leistungen aus der betrieblichen Altersversorgung	1991	737
1. Abgrenzung der unterschiedlichen Durchführungswege der betrieblichen Altersversorgung	1991	737
a) Direktzusage	1992	737
b) Unterstützungskassenzusage	1998	738
c) Pensionskasse	2004	739
d) Pensionsfonds	2009	740
e) Direktversicherung	2014	741
2. Allgemeine Anforderungen an die Anerkennung betrieblicher Altersversorgung	2026	742
3. Finanzierungsformen der betrieblichen Altersversorgung	2041	747
a) Arbeitgeberfinanzierung	2041	747
b) Entgeltumwandlung	2042	747
aa) Voraussetzungen	2042	747
bb) Rechtsanspruch auf Entgeltumwandlung	2047	748
c) Eigenbeiträge	2051	750
4. Gemeinsame Anforderungen für die Inanspruchnahme der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 63 EStG bei den externen Durchführungswegen	2061	750
a) Allgemeines	2061	750
b) Begünstigte Auszahlungsformen für die Steuerfreiheit	2065	754
c) Keine Steuerfreiheit bei umlagefinanzierten Versorgungseinrichtungen	2073	758
d) Keine Steuerfreiheit bei Durchschnittsfinanzierung	2075	759
e) Beiträge an ausländische Pensionsfonds, ausländische Pensionskassen und – bei Direktversicherungen – an ausländische Versicherungsunternehmen	2076	760
f) Steuerfreistellungsvolumen des § 3 Nr. 63 EStG	2080	765
aa) 8 %-Grenze (bis 31.12.2017: 4 %-Grenze)	2080	765

	Rz.	Seite
bb) Bis 31.12.2017: Zusätzlicher Höchstbetrag von 1 800 € für Neuzusagen	2086	767
cc) Vervielfältigungsregelung bei Beendigung des Dienstverhältnisses	2088	768
dd) Zusätzliches steuerfreies Dotierungsvolumen bei ruhendem Dienstverhältnis (seit 1.1.2018)	2092	770
5. Pauschalbesteuerung nach § 40b EStG a. F.	2101	770
a) Abgrenzung Alt-/Neuzusage	2102	771
b) Übertragung von Direktversicherungen oder von Versicherungen einer Pensionskasse im Fall des Arbeitgeberwechsels	2116	774
6. Weiteranwendung der Pauschalversteuerung (Direktversicherung oder eine Pensionskasse)	2126	775
a) Direktversicherungen	2130	776
b) Pensionskassen	2131	777
c) Pensionsfonds	2133	778
7. Beibehaltung der Pauschalbesteuerung nach § 40b EStG für umlagefinanzierte Pensionskassen	2141	778
8. Verzicht auf die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 63 Satz 2 EStG zugunsten der Förderung nach § 10a und Abschn. XI EStG bei Entgeltumwandlung	2146	779
9. Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 56 EStG für Umlagen	2151	781
10. Steuerliche Behandlung der Betriebsrenten und anderen Leistungen aus einer Direktzusage oder einer Unterstützungskassenzusage	2156	783
a) Ansparphase	2156	783
b) Auszahlungsphase	2157	783
11. Steuerliche Behandlung der Leistungen aus den externen Durchführungswegen	2161	783
a) Ansparphase	2161	783
aa) Kapitalgedeckte Pensionskassen	2161	783
(1) Zusagen mit Pauschalversteuerung vor dem 1.1.2018	2161	783
(2) Zusagen ohne Pauschalversteuerung vor dem 1.1.2018	2164	784
bb) Pensionsfonds	2171	784
cc) Direktversicherungen	2181	784
(1) Zusagen mit Pauschalversteuerung vor dem 1.1.2018	2181	784

	Rz.	Seite
(2) Zusagen ohne Pauschalversteuerung vor dem 1.1.2018	2184	785
dd) Umlagefinanzierte Pensionskassen	2190	785
b) Auszahlungsphase	2191	785
aa) Allgemeines	2191	785
bb) Leistungen, die ausschließlich auf nicht geförderten Beiträgen beruhen	2196	786
cc) Leistungen, die ausschließlich auf geförderten Beiträgen beruhen	2205	788
dd) Leistungen, die auf geförderten und nicht geförderten Beiträgen beruhen	2206	789
ee) Leistungen aus umlagefinanzierten Versorgungseinrichtungen	2209	790
12. Auswirkungen der Portabilität (Mitnahme betrieblicher Versorgungsanwartschaften) auf die Besteuerung der Leistungen	2216	791
a) Arbeitsrechtliche Übertragungsmöglichkeiten	2216	791
b) Steuerfreiheit des Übertragungswerts	2221	793
aa) Übertragung von externem zu externem Versorgungsträger	2221	793
bb) Übertragung von einem internen zu einem internen Durchführungsweg	2222	794
cc) Übertragung von einem internen Durchführungsweg auf einen externen Versorgungsträger oder umgekehrt	2223	794
c) Steuerliche Behandlung der (Versorgungs-)Leistungen	2231	795
aa) Übertragung von externem zu externem Versorgungsträger	2231	795
bb) Übertragung von einem internen zu einem internen Durchführungsweg	2232	796
cc) Übertragung von einem internen Durchführungsweg auf einen externen Versorgungsträger oder umgekehrt	2233	796
13. Auswirkungen auf die Besteuerung der Leistungen bei Übertragung einer Versorgungszusage auf einen Pensionsfonds	2241	797
VII. Steuerliche Behandlung der Versorgungsbezüge	2261	801
1. Steuerliche Behandlung in der Ansparphase	2261	801
2. Steuerliche Behandlung in der Auszahlungsphase	2262	801

	Rz.	Seite
a) Allgemeines	2262	801
b) Berechnung des Versorgungsfreibetrags und des Zuschlags	2270	803
c) Zeitanteilige Gewährung von Versorgungsfreibetrag und Zuschlag	2276	806
d) Mehrere Versorgungsbezüge mit unterschiedlichem Bezugsbeginn	2278	807
e) Neuberechnung der Freibeträge für Versorgungsbezüge	2280	809
f) Hinterbliebenenbezüge und Sterbegeldzahlungen	2282	812
g) Abfindung eines Versorgungsbezugs	2285	814
3. Angepasste Übertragung der Abschmelzregelung auf Abgeordnetenbezüge	2291	815
4. Berechnung und Aufteilung des Versorgungsfreibetrags bei Versorgungsbezügen aus unterschiedlichen Einkunftsarten	2292	815
VIII. Erstellung und Auswertung von Rentenbezugsmitteilungen nach § 22a EStG	2301	816
1. Grundsätze	2301	816
2. Rentenbezugsmitteilung und Öffnungsklausel in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG	2311	819
3. Zuordnung der Leistungen zum Bescheinigungsjahr	2316	819
4. Regelmäßige Rentenanpassungen	2321	820
5. Zeitpunkt des Beginns und Ende des Leistungsbezugs	2326	820
6. Identifikationsnummer	2331	821
7. Verspätungsgeld	2333	821
IX. Tarifiermäßigung	2336	822
X. Besteuerung von Alterseinkünften bei beschränkter Steuerpflicht	2341	824
1. Rechtslage bis 2004	2341	824
2. Rechtslage ab 2005	2342	824

TEIL E: BESTEUERUNG DER ÜBRIGEN WIEDERKEHRENDEN BEZÜGE

I. Schadensersatz- und Schmerzensgeldrenten	2361	827
1. Allgemeines	2361	827
2. Schadensersatzleistungen wegen Beeinträchtigung der Erwerbsfähigkeit	2362	827

	Rz.	Seite
3. Schadensersatzleistungen an Unterhaltsberechtigte oder Dienstleistungsberechtigte	2371	829
4. Schadensersatzleistungen wegen Vermehrung der Bedürfnisse oder als Schmerzensgeld	2376	831
5. Zusammentreffen verschiedener Arten von Schadensersatzleistungen	2381	832
6. Steuerliche Wirkung beim Verpflichteten	2382	832
II. Versorgungsausgleich nach Scheidung der Ehe	2386	833
1. Allgemeines	2386	833
2. Wertausgleich bei Scheidung	2388	834
a) Allgemeines	2388	834
b) Interne Teilung	2391	836
aa) Zivilrechtliche Grundlagen	2391	836
(1) Durchführung der internen Teilung	2391	836
(2) Rechtsfolgen der internen Teilung	2393	836
bb) Steuerrechtliche Folgewirkungen	2396	837
(1) Steuerfreiheit der Übertragung	2396	837
(2) Besteuerung der späteren Leistungen	2397	838
c) Externe Teilung	2405	842
aa) Zivilrechtliche Grundlagen	2405	842
(1) Externe Teilung auf Wunsch	2405	842
(2) Externe Teilung in Beamtenversorgungssystemen	2407	842
(3) Zielversorgung	2408	843
(4) Rechtsfolge für die ausgleichspflichtige Person	2409	844
bb) Steuerrechtliche Folgewirkungen	2410	844
(1) Steuerfreiheit der Übertragung	2410	844
(2) Besteuerung der späteren Leistungen	2413	845
(3) Ausgleichszahlung zur Vermeidung einer Versorgungskürzung	2416	846
3. Ausnahmen vom Versorgungsausgleich	2419	847
a) Zivilrechtliche Grundlagen	2419	847
b) Steuerrechtliche Folgewirkungen bei Ausschluss des Versorgungsausgleichs gegen Abfindung	2420	848
aa) Ausgleichspflichtige Person	2420	848
bb) Ausgleichsberechtigte Person	2424	850
4. Ausgleich nach der Scheidung	2425	851
a) Zivilrechtliche Grundlagen	2425	851

	Rz.	Seite
aa) Fehlende Ausgleichsreife	2425	851
(1) Allgemeines	2425	851
(2) Wirkung auf andere Anrechte	2430	852
bb) Vorbehalt ausgleichsreifer Anrechte für den Ausgleich nach der Scheidung	2431	853
cc) Ausgleichszahlungen	2432	853
(1) Ausgleichsrente	2432	853
(2) Abtretung von Versorgungsansprüchen	2435	854
(3) Ausgleich von Kapitalzahlungen	2437	855
(4) Abfindung eines schuldrechtlichen Ausgleichsanspruchs	2440	855
(5) Tod der ausgleichspflichtigen Person	2442	856
b) Steuerrechtliche Folgewirkungen	2444	857
aa) Allgemeines	2444	857
bb) Anspruch auf Ausgleichsrente	2449	859
(1) Laufende Versorgung in Form einer Rente aus der Basisversorgung	2449	859
(2) Laufende Versorgung in Form eines Versorgungsbezugs i. S. d. § 19 EStG	2450	859
(3) Laufende Versorgung in Form einer Leibrente i. S. d. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG	2451	860
(4) Laufende Versorgung aus einem Pensionsfonds, einer Pensionskasse, einer Direktversicherung oder einem Riester-Vertrag	2452	860
cc) Abtretung von Versorgungsansprüchen	2453	861
dd) Anspruch auf Ausgleich von Kapitalzahlungen	2455	862
ee) Anspruch auf Abfindung	2456	862
ff) Anspruch gegen die Witwe oder den Witwer (§ 26 VersAusglG)	2461	863
III. Unterhaltsleistungen geschiedener oder dauernd getrennt lebender Ehegatten/Lebenspartner (Realsplitting)	2469	864
1. Allgemeines	2469	864
2. Bedeutung des Realsplittings	2470	865
3. Begünstigte Unterhaltsleistungen	2473	866
4. Begrenzung des Antrags auf einen Teilbetrag der Unterhaltsleistungen	2475	868
5. Wirkungen der Zustimmung	2477	868

	Rz.	Seite
6. Korrespondenz zwischen § 22 Nr. 1a und § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG	2480	870
7. Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge für den dauernd getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten/Lebenspartner	2483	871
8. Vorrang des § 22 Nr. 1a EStG vor § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG	2487	873
9. Keine unbeschränkte Steuerpflicht des Empfängers	2491	874
IV. Abzug der Jahreserbschaftsteuer nach § 23 ErbStG als dauernde Last	2496	875
1. Allgemeines	2496	875
2. Rechtslage bis 1998	2497	875
3. Rechtslage von 1999 bis 2004	2502	877
4. Rechtslage von 2005 bis 2008	2503	878
5. Rechtslage ab 2009	2505	879
V. Rentenversicherungen und Lebensversicherungen gegen fremdfinanzierten Einmalbetrag	2511	880
1. Modellgestaltung	2511	880
2. Steuerliche Behandlung der unterschiedlichen Komponenten	2514	881
3. Einschränkung der Modelle durch § 2b EStG	2526	883
4. Weitere Einschränkung durch § 15b EStG	2530	884
Stichwortverzeichnis		885

LITERATURVERZEICHNIS

A

Albert/Schumann/Sieben/Menzel, Betriebliche und private Altersvorsorge nach der Rentenreform 2001, Köln 2002

Antl, Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs, StBW 2010 S. 509

Auler, Gesamtsteuerrechtliche Betrachtung von Vermögensübertragungen gegen wiederkehrende Leistungen, BB 1997 S. 2248 ff.

Authenrieth, Pensionsrückstellungen für Mitunternehmer bei Personengesellschaften, DStR 1986 S. 422

B

Balke, Rentenversicherungsbeiträge als vorab veranlasste Werbungskosten unbeschränkt abziehbar, FR 2005 S. 1143

Bick/Strohner, Grundzüge der betrieblichen Altersversorgung nach den Änderungen durch das AltEinkG, DStR 2005 S. 1033

Biergans, Renten und Raten in der Einkommensteuer, 4. Aufl., München 1993

Birk, Finanzierung der neuen Zusatzversorgung und ihre steuerliche Behandlung, BetrAVG 2003 S. 194

Birk/Hohaus, Umlagen und Sonderzahlungen im Bereich der Zusatzversorgung und deren lohnsteuerliche Behandlung, FR 2003 S. 441

Blümich, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Loseblattwerk, München

Bordewin, Versorgungsleistungen an ausscheidende Mitunternehmer und deren Rechtsnachfolger, DB 1987 S. 15

Bordewin/Brandt, Einkommensteuergesetz, Loseblattwerk, Heidelberg

ders., Rückwirkender Wegfall eines Veräußerungspreises, FR 1994 S. 551

Bornhaupt, Außerbetriebliche Versorgungsrenten bei Vermögensübergabeverträgen zwischen Eltern und Kindern, DStR 1981 S. 335

Bral/Bruno-Latocha/Lohmann, Steuerliche Behandlung der Altersvorsorge nach dem Entwurf des Alterseinkünftegesetzes, DRV 2003 S. 673.

Brandenberg, Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen nach Wegfall von „Typus 2“, DB 2005 S. 1812

Buchheister, Die steuerliche Behandlung einer Rentenschuld nach der Betriebsaufgabe, StBp 1989 S. 137

Bührer, Rürup-Rente als Zielversorgung bei externer Teilung, FuR 2012 S. 574

Buttler, Die Besteuerung der Direktversicherung nach dem Alterseinkünftegesetz, Löhne und Gehälter professionell, 5/2005 S. 77

D

Dankmeyer/Lochte, Einkommensteuer Kommentar, Loseblattwerk, Neuwied

Dommermuth/Killat, § 3 Nr. 56 EStG als Stolperstein für versicherungsförmige Durchführungswege – Entgeltumwandlung im öffentlichen Dienst, NWB 2013 S. 119

Dommermuth/Killat, § 3 Nr. 56 EStG als Stolperstein für versicherungsförmige Durchführungswege? – Wirkungsanalyse mit relevanten Einflussfaktoren, NWB 2013 S. 675

Dommermuth/Risthaus, Die Basis- oder „Rürup“-Rente ohne Versicherungsvertrag – ist der rechtliche Rahmen belastbar?, DB 2009 S. 81

Dorenkamp, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, Berlin 2004

E

Englisch, Steuerliche Abziehbarkeit existenzsichernder Vorsorgeaufwendungen, NJW 2006 S. 1025

F

Fischer, Die Rechtsnatur von Aufwendungen zur Altersvorsorge, FR 2007 S. 76

Fischer, H.-J./Hoberg, Die „Rürup-Rente“: Wen begünstigt sie wirklich? – Die Besteuerung von Renten nach dem AltEinkG, DB 2005 S. 1285

Fischer, P., Vorsorgeaufwendungen und Altersbezüge – eine erste Entscheidung des BFH zum Alterseinkünftegesetz, NWB 2006 S. 835

ders., Renten und dauernde Lasten bei Vermögensübertragungen, DStR, Beihefter zu Heft 17/1992

ders., Anmerkung zu BVerfG 2. Senat 1. Kammer Nichtannahmebeschluss vom 14. 6. 2016 – 2 BvR 323/10, juris PR – SteuerR 43/2016, Anm. 3

Fleischer, Vermögensübergabe gegen (private) Versorgungsleistungen nach dem JStG 2008, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge 2007 S. 475

Förster, Anmerkung zum Urteil des BFH vom 3.12.2019, BFH/PR 2020 S. 125

Förster, Begrenzte Abziehbarkeit der Altersvorsorgeaufwendungen: verfassungsgemäß trotz aller Bedenken, DStR 2010 S. 137

Förster/Cisch/Karst, Betriebsrentengesetz – Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung mit zivil-, arbeits- und steuerrechtlichen Vorschriften und Versorgungsausgleich, 14. neu bearbeitete Aufl., München 2014

Franz, Riester- und Rürup-Produkte: Änderungen durch das Altersvorsorge-Verbesserungsgesetz, DB 2013 S. 1988

Frotscher/Geurts, Kommentar zum Einkommensteuergesetz (EStG), Loseblattwerk, 2016

G

Geck, Die Jahreserbschaftsteuer gemäß § 23 ErbStG als Sonderausgabe?, DStR 2010 S. 1977

ders., Die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen und das EU-Recht: Rückblick und Ausblick, ZEV 2011 S. 450

ders., Übergabe von Mitunternehmeranteilen gegen Versorgungsleistungen: Gestaltungsüberlegungen hinsichtlich der Mitübertragung von Sonderbetriebsvermögen, DStR 2011 S. 1303

ders., Gestaltungsüberlegungen zur Übertragung von Anteilen an gewerblich geprägten Personengesellschaften gegen Versorgungsleistungen, DStR 2011 S. 962

ders., Nachträgliche Umschichtung von Vermögen bei vorweggenommener Erbfolge in sog. Altfällen, DStR 2011 S. 1215

Geschwendtner, Mehrbedarfsrenten nicht einkommensteuerbar, DStZ 1995 S. 130

Goverts, Steuerliche Anforderungen an die Basisrente, Versicherungswirtschaft 2005 S. 1002

Goverts/Knoll, Zweifelsfragen zum Alterseinkünftegesetz, DStR 2005 S. 223

dies., Anforderungen an Basisrentenprodukte (Rürup-Rente) vor dem Hintergrund des BMF-Schreibens v. 24. 2. 2005, DB 2005 S. 946

Groh, Die vorweggenommene Erbfolge – ein Veräußerungsgeschäft?, DB 1990 S. 2187

ders., Nachträgliche Änderungen des Veräußerungsgewinns, DB 1995 S. 2235

ders., Abschied von der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen, FR 2001 S. 277

H

Harder-Buschner, Steuerrechtliche Rahmenbedingungen der betrieblichen Altersversorgung im Überblick, NWB 2002 S. 4241

dies., Aktueller Rechtsstand der betrieblichen Altersversorgung, NWB 2005 S. 577

Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Loseblattwerk, Wiesbaden

Hartz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer, Loseblattwerk, Stuttgart

Heidrich, Der Sonderausgabenabzug nach dem Alterseinkünftegesetz – ein steuersystematischer Irrweg?, FR 2004 S. 1321

Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuergesetz und Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, Loseblattwerk, Köln

Hey, Verfassungswidrige Doppelbesteuerungen im Übergang zur nachgelagerten Besteuerung, DRV 2004 S. 1

Hipler, Die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen vor der Entscheidung des Großen Senats des BFH, DStR 2001 S. 1918

dies., Die Vermögensübergabe gegen private Versorgungsleistungen nach den aktuellen Entscheidungen des Großen Senats, FR 2003 S. 1162

Höfer/Veit/Verhuven, Betriebsrentenrecht, 11. erweiterte Aufl., München 2013

Hohaus/Mittelsten Scheid, Steuerliche Behandlung der betrieblichen Altersvorsorge, DStZ 2002 S. 627

Höreth/Stelzer/Zipfel, Wege der betrieblichen Altersversorgung: Die Pensionskasse, Steuer-Journal 3/2005 S. 24

dies., Wege der betrieblichen Altersversorgung: Die Direktversicherung, Steuer-Journal 13/2005 S. 18

dies., Wege der betrieblichen Altersversorgung: Die Unterstützungskasse, Steuer-Journal 16-17/2005 S. 19

Höreth/Zipfel/Franke, Wege der betrieblichen Altersversorgung: Der Pensionsfonds, Steuer-Journal 11/2005 S. 19

I

Intemann/Cöster, Altersvorsorgeaufwendungen als Werbungskosten? Eine Diskussion aus steuersystematischer Sicht, DStR 2005 S. 1921

J

Jachmann-Michel, Anmerkung zu BFH 10. Senat, Urteil vom 6. 4. 2016 – X R 2/15, juris PR – SteuerR 43/2016 Anm. 2

Jansen, Fragen bei der Änderung der Rentenhöhe durch Wertsicherungsklauseln im Falle der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, FR 1985 S. 212

K

Kanzler/Kraft/Bäumli u. a., Einkommensteuergesetz Kommentar 6. Aufl., Stand: 27. 4. 2021, Herne 2021

Kempermann, Versorgungsleistungen bei Vermögensübergabe zur Vorwegnahme der Erbfolge: Sonderausgaben nur bei voraussichtlich ausreichenden Nettoerträgen, DStR 2003 S. 1736

Kessler, Neue Formerfordernisse für Vermögensübergaben gegen Versorgungsleistungen, DStR 2011 S. 799

Killat, Verzicht auf den future service – eine Geschichte ohne Ende?, DStZ 2011 S. 892

dies., Verzicht auf den future service – nunmehr ein Ende der unendlichen Geschichte?, DStZ 2012 S. 643

dies., Neuauflage des „Handbuchs“ der Finanzverwaltung zur steuerlichen Förderung der privaten und betrieblichen Altersversorgung, DStZ 2013 S. 616

dies., Update zur betrieblichen Altersversorgung, DB 2013 S. 1925

dies., Geänderte Verwaltungsauffassung zur. sog. Nur-Pensionszusage und zur Probezeit bei Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer, DB 2013 S. 195

Killat-Risthaus, Einkommensteuerrechtliche Behandlung von Vorsorgeaufwendungen und Altersbezügen – Vierte Gesamtauflage des Anwendungsschreibens, DB 2010 S. 2304

Kirchhof/Seer, EStG Kommentar, 2021

Kirchhof, Kontinuität und Vertrauensschutz bei Änderungen der Rechtsprechung, DStR 1989 S. 263

Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz – Kommentar, Loseblattwerk, Heidelberg

Klingebiel, Flaute bei Zahlungen an umlagefinanzierte Versorgungswerke, NWB 2014 S. 435

Korn, Beratungspraktische Erkenntnisse und Konsequenzen aus dem Renten-Erlass der Finanzverwaltung vom 23. 12. 1996, DStR 1997 S. 137

Krause-Junk, Der Übergang zur nachgelagerten Rentenbesteuerung – Überlegungen zum Urteil des Bundesfinanzhofs, Wirtschaftsdienst 2006 S. 343

Kreft, Rentenversicherungsbeiträge als Werbungskosten abzugsfähig, Gestaltende Steuerberatung 2005 S. 279

Kruhl, Rentenbesteuerung: Viele Rentner fühlen sich überfordert, StBW 2013 S. 891

Krumm, Die Übertragung von unternehmerischen Einheiten gegen Versorgungsleistungen: Überschreitung gleichheitsrechtlicher Gestaltungsspielräume anlässlich einer legitimen gesetzlichen Neukonzeption, StuW 2011 S. 159

Kußmaul/Henkes, Die Abzugsfähigkeit von Vorsorgeaufwendungen seit In-Kraft-Treten des Alterseinkünftegesetzes, ZSteu 2006 S. 2221

ders., Die Besteuerung von privaten Renten, von Bezügen aus Lebensversicherungen und sonstigen Alterseinkünften seit In-Kraft-Treten des Alterseinkünftegesetzes, ZSteu 2006 S. 266

ders., Die Besteuerung von gesetzlichen Renten, „Rürup-Renten“ und Pensionen seit In-Kraft-Treten des Alterseinkünftegesetzes, ZSteu 2006 S. 2221

L

Lademann/Söffing/Brockhoff, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Loseblattwerk, Stuttgart

Leinenbach, Die Rentensteuer, Dissertation, Berlin 2019

Levedag, Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge in schweizerische Pensionskassen und Anlagestiftungen, IWB 2015 S. 705.

Ley, Steuer- und sozialversicherungsrechtliche Behandlung der betrieblichen Altersversorgung unter Berücksichtigung des Altersvermögensgesetzes – Handlungsbedarf für Arbeitgeber ab dem 1. 1. 2002, DStR 2002 S. 193

Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Loseblattwerk, Stuttgart

M

Musil, Verfassungs- und europarechtliche Probleme des Alterseinkünftegesetzes, StuW 2005 S. 278

Myßen, Vereinfachungen bei der „Riester-Rente“, NWB 2005 S. 769

ders., Das Alterseinkünftegesetz, NWB 2004 S. 4055

ders., Private Altersvorsorge – Soziale Absicherung contra selbstverantwortlicher Altersvorsorge, DStJG 29 S. 249

ders., Die neuen steuerlichen Rahmenbedingungen für die Pensionskassen, BetrAVG 2002 S. 128

ders., Die private Altersvorsorge nach dem Altersvermögensgesetz, NWB 2008 S. 2719

Myßen/Fischer, Das Eigenheim als Rente – der neue Wohn-Riester – Verbesserte Einbeziehung der selbstgenutzten Wohnimmobilie in die Riester-Förderung, NWB 2008 S. 15117

dies., Steuerlich geförderte private Altersvorsorge und betriebliche Altersversorgung – BMF-Schreiben vom 31. 3. 2010, NWB 2010 S. 2050

dies., Umsetzung des EuGH-Urteils zur Riester-Rente durch das EU-Umsetzungsgesetz, FR 2010 S. 462

dies., Änderungen bei der Riester-Förderung durch das BeitrRLUmG – Mindestbeitrag für mittelbar zulageberechtigte Personen und Nachzahlungsberechtigung, NWB 2011 S. 4390

dies., Grundzüge der Riester-Förderung – Wohn-Riester, schädliche Verwendung und verfahrensrechtliche Rahmenbedingungen, NWB 2011 S. 4304

dies., AltVerbG: Mehr Transparenz bei geförderten Altersvorsorgeprodukten – Produktinformationsblatt, einheitliche Kostenstruktur, Deckelung der Wechselkosten, NWB 2013 S. 2062

dies., Basisvorsorge im Alter und Wohn-Riester – Neuerungen durch das Altersvorsorge-Verbesserungsgesetz, NWB 2013 S. 1977

Myßen/Grün, Betriebliche Altersversorgung im Bereich der Riester- und Basisrente sowie nachgelagerte Besteuerung, in: Handbuch Betriebliche Altersvorsorge, Fach 150, Loseblattsammlung, Heidelberg

Myßen/Knauß/Bittl/Brückner/Wolter, Handbuch Zulagenförderung – Steuerlich begünstigte Altersvorsorge, Loseblattwerk, Stand Juni 2006, Heidelberg

Myßen/Wolter, Abzug von Vorsorgeaufwendungen und Besteuerung von Altersbezügen – Anmerkungen zum BMF-Schreiben v. 13. 9. 2010, NWB 2011 S. 280

N

Niermann/Risthaus, Zwei wichtige Verwaltungsanweisungen zu den steuerlichen Änderungen bei der privaten Altersvorsorge sowie der betrieblichen Altersversorgung durch das Alterseinkünftegesetz, DB Beilage 2005 Nr. 2

dies., Kommentierte Verwaltungsregelungen zur privaten Altersvorsorge und betrieblichen Altersversorgung, DB Beilage 2008 Nr. 4

dies., Die Neuregelung der betrieblichen und privaten Altersvorsorge durch das Altersvermögensgesetz, Düsseldorf 2002

Nöcker., Steuerfreier Teil der Renten aufgrund der Anpassung des aktuellen Rentenwertes (Ost), Anmerkung zu BFH, Urteil vom 3.12.2019, X R 12/18, jurisPR-SteuerR 25/2020 Anmerkung 2

ders., Anmerkung zu BFH, Urteil vom 3.12.2019, X R 12/18, HFR 2020 S. 356

ders., Ermittlung der Höhe des Betrags einer etwaigen doppelten Besteuerung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen, Anmerkung zu BFH, Urteil vom 19.5.2021, X R 33/19, jurisPR-SteuerR 25/2021 Anmerkung 1

ders., Rentenbeginn bei Erwerbsminderungsrenten nach vorherigem Bezug erstattungspflichtigen Krankengeldes, Anmerkung zu BFH, Urteil vom 9.12.2015, X R 30/14, jurisPR-SteuerR 38/2016 Anmerkung 4

ders., Nachgelagerte Besteuerung der Altersrente – abstrakt verfassungsgemäß und konkret berechenbar, NWB 2021 S. 2340

O

Orth, Stiftungen und Unternehmenssteuerreform, DStR 2001 S. 325

P

Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, 76. Aufl., München 2017

Paus, Rentenerhöhung aufgrund einer Wertsicherungsklausel bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, FR 1985 S. 288

ders., Nachträgliche Änderung des Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinns, FR 1994 S. 241

ders., Alterseinkünftegesetz: Zur Frage der vorläufigen Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen – Anmerkungen zu BFH v. 1. 2. 2006 – X B 166/05, FR 2006 S. 584

Pohl, Neue steuerliche Behandlung der Direktversicherung – erste Erfahrungen der Praxis mit dem Alterseinkünftegesetz, BetrAVG 2005 S. 537

Popp/Zandert, Starke Altersversorgung, Personal 09/2006 S. 10

PricewaterhouseCoopers/Deutsche Rentenversicherung Bund (Hrsg.), Altersvorsorge – Beraten Gestalten Optimieren, Bonn 2009 (zit. Autor in: Handbuch zur Altersvorsorge)

R

Reddig, Doppelte Besteuerung der gesetzlichen und privaten Altersversorgung, Anmerkung zu BFH, Urteil vom 19.5.2021, X R 20/19, jurisPR-SteuerR 25/2021 Anmerkung 2

- ders.**, Lebzeitige Vermögensübertragungen gegen private Versorgungsrente – oder was der Gesetzgeber hiervon übrig ließ, Festschrift für Michael Streck zum 70. Geburtstag, 2011 S. 157
- ders.**, Der 4. Rentenerlass bei Vermögensübertragungen gegen Versorgungsleistungen, DStZ 2010 S. 445
- Redert**, Besteuerung von Lebensversicherungen, NWB 2006 S. 1413
- Reiß**, Die Betriebsübertragung gegen Versorgungsbezüge als teilentgeltliches Veräußerungsgeschäft, FR 1990 S. 381
- Richter**, Handbuch der Rentenbesteuerung, Loseblattwerk, Köln
- ders.**, Betriebsveräußerung gegen Leibrente, DStR 1988 S. 178
- ders.**, Staatliche Förderung der Riester-Rente demnächst vor dem Europäischen Gerichtshof?, IStR 2006 S. 429
- Rieckhoff**, Regulierungserfordernisse für die Einbindung der Wohnimmobilie in die zusätzliche Altersvorsorge, DRV 2007 S. 590
- Risthaus**, Betriebliche Altersversorgung nach dem AVmG – Möglichkeiten und Chancen für Arbeitgeber und Arbeitnehmer Teil I, EStB 2002 S. 145; Teil II, EStB 2002 S. 189
- dies.**, Behandlung des eherechtlichen Versorgungsausgleichs, NWB 2007 S. 3951
- dies.**, Steuerrechtliche Förderung der privaten Altersvorsorge und betrieblichen Altersversorgung, DStR 2008 S. 845
- dies.**, Steuerrechtliche Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen nach dem Alterseinkünftegesetz, DStR 2008 S. 797
- dies.**, Schlussanträge des Generalanwalts in dem Vertragsverletzungsverfahren zur „Riesterrente“, DB 2009 S. 931
- dies.**, Regelungen zur Riester-Rente in drei Punkten europarechtswidrig, DB 2009 S. 2019
- dies.**, Neuregelung zum Sonderausgabenabzug für Krankenversicherungsbeiträge, DStZ 2009 S. 669
- dies.**, Begünstigte Vermögensübergaben gegen Versorgungsleistungen – Stellungnahme der Verwaltung zu den Änderungen durch das JStG 2008 (Teil 1 und Teil 2), DB 2010 S. 744 und S. 803
- dies.**, Überblick über die steuerrechtlichen Folgewirkungen im Bereich der Altersversorgung – Strukturreform des Versorgungsausgleichs, DStZ 2010 S. 269

- dies.**, Verdeckte Einlage durch Verzicht eines Gesellschafter-Geschäftsführers auf den „future-service“ seiner Pensionszusage, DStZ 2010 S. 212
- dies.**, Beschränkte Abziehbarkeit von Altersvorsorgeaufwendungen und übrigen Vorsorgeaufwendungen verfassungsgemäß, DB 2010 S. 137
- dies.**, Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen, DB 2003 S. 462, DB 2003 S. 2190
- dies.**, Die Änderungen in der privaten Altersversorgung durch das Alterseinkünftegesetz, DB 2004 S. 1329 (Teil I), DB 2004 S. 1383 (Teil II)
- dies.**, Besteuerung der „Rürup-Rente“ – auch für Experten nur schwer durchschaubar?, FR 2005 S. 295
- dies.**, Neuregelung der Besteuerung von Kapitallebensversicherungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG, DB 2006 S. 232
- dies.**, Die Günstigerprüfung innerhalb der Günstigerprüfung für Rürup-Rentenbeiträge, DB 2006 S. 2773
- dies.**, Ertragsteuerrechtlich begünstigte Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen soll im JStG 2008 auf Betriebsvermögen eingeschränkt werden, ZErB 2007 S. 314
- dies.**, Konflikt zwischen Einschränkung des Pflegefallrisikos und vertragsimmanenter Abänderbarkeit einer dauernden Last?, DB 2007 S. 2109
- dies.**, Beseitigung einiger Ungereimtheiten im § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG, DStZ 2007 S. 30
- dies.**, Förderung der selbstgenutzten Wohnimmobilie durch das Eigenheimrentengesetz – Ein Beitrag zur Erhöhung des Verbreitungsgrads der geförderten Altersvorsorge?, DB 2008, Beilage Nr. 6
- Risthaus/Myßen**, Einbeziehung des öffentlichen Dienstes in die Förderung nach dem Altersvermögensgesetz, NWB 2002 S. 1971
- Roggenkamp**, Zusätzliche private Altersvorsorge – notwendige Ergänzung zur gesetzlichen Rente?, Gesundheits- und Sozialpolitik 7-8/2005 S. 54
- Röhrig**, Vermögensumschichtung nach einer Vermögensübergabe, EStB 2003 S. 186
- Roth**, Steuerliche Förderung der privaten Altersvorsorge und betrieblichen Altersversorgung, Das BMF Schreiben vom 24. 7. 2013, StBW 2013 S. 1066
- Ruland**, Versorgungsausgleich, 2. Aufl., München 2009
- Ruland/Rürup (Hrsg.)**, Alterssicherung und Besteuerung, Wiesbaden

S

Sarrazin, Leistungen der neuen Zusatzversorgung und ihre steuerliche Behandlung, BetrAVG 2003 S. 189

Sauer, Führt das Wirksamwerden einer Wertsicherungsklausel auch zu einer entsprechenden Änderung (Erhöhung) der Anschaffungskosten für das Wirtschaftsgut?, StBp 1972 S. 63

Schmidt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 40. Aufl., München 2021

Schönemann/Dietrich/Kiesewetter, Verbessert das Eigenheimrentenmodell die Integration der eigengenutzten Immobilie in die Altersvorsorge?, StuW 2009 S. 107

Schoor, Freibetrag für Betriebsveräußerungs- und Betriebsaufgabegewinne, DStR 1995 S. 469

Schothöfer/Killat, Plädoyer für eine zeitgemäße steuerrechtliche Behandlung der Pensionszusage, DB 2011 S. 896

Schuster, Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen, Steuerrecht im Rechtsstaat (Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65. Geburtstag) 2011 S. 749

dies., Doppelte Besteuerung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen, Anmerkung zu BFH vom 21. 6. 2016, X R 44/16, jM 2017, 119

dies., Besteuerung der Sozialversicherungsrenten – Verbot der doppelten Besteuerung, DStR 2018 S. 2106

Schwenke, Das Rechtsinstitut der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen im Wandel, DStR 2004 S. 1679

Söhn, Altersvorsorgeaufwendungen als vorwegentstandene (vorweggenommene) Werbungskosten, StuW 2003 S. 332

Spiegelberger, Die Renaissance der vorweggenommenen Erbfolge, DStR 2004 S. 1105

ders., Der Sonderausgabenabzug privater Versorgungsrenten – Zwölf Argumente für den Typus 2, DStR 2000 S. 1073

ders., Vorweggenommene Erbfolge – Sonderausgabenabzug bei einer ertraglosen Wirtschaftseinheit?, Stbg 2001 S. 253

ders., Das Ende der privaten Versorgungsrente, DStR 2007 S. 1277

Stein, Ausländische Leistungserbringer und Besteuerung von Versorgungsleistungen nach § 22 Nr. 1b EStG, DStR 2011 S. 1165

Steinle, Schadensersatz für immaterielle Schäden und Einkommensteuerpflicht, BB 1981 S. 359

Stolz/Rieckhoff, Aktuelle Ergebnisse der zulagegeförderten Altersvorsorge, BetrAVG 2005 S. 714

dies., Zulagen in Höhe von 2,4 Mrd. EUR: Förderung der Riester-Rente für das Beitragsjahr 2009, RVaktuell 2012 S. 390

Stosberg, Alterseinkünftegesetz und private steuerlich geförderte Altersvorsorge Teil I, INF 2005 S. 256 und Teil II, INF 2005 S. 300

Stuhrmann, Zur einkommensteuerlichen Behandlung des Versorgungsausgleichs, DStR 1981 S. 529

ders., Unentgeltliche Wohnungsüberlassung als wiederkehrender Bezug im Sinne des § 22 Nr. 1 EStG?, FR 1988 S. 244

Stützel, Gleichheitswidrige und doppelte Besteuerung der Renten festgeschrieben, Kritische Anmerkungen zum BFH Urteil vom 18. 11. 2009, X R 6 08, DStR 2010 S. 1545

T

Theisen, Unternehmensveräußerung und steuerrechtliche Rückwirkung (Teil II), DStR 1994 S. 1599

ders., Entscheidungsalternativen und steuerliche Wahlrechte bei der Betriebsveräußerung unter Berücksichtigung nachträglicher Änderungen der Bemessungsgrundlage, StuW 1986 S. 354

ders., Veräußerungsgewinnbestimmung und Ausfallrisiko, DStR 1988 S. 403

Tiemann/Ferger, Der Versorgungsausgleich im Einkommensteuerrecht, NJW 1997 S. 2137

Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Loseblattwerk, Köln

Tipke/Lang, Steuerrecht, Lehrbuch, 24. Aufl., Köln 2021

Tismer/Feuersänger, Ausfall einer Kaufpreisforderung aus einer Geschäftsveräußerung, DB 1986 S. 1749

Tölle, Eingetragene Lebenspartnerschaft – neue Entwicklungen der steuerlichen Behandlung, Die Konsequenzen der Gleichstellung für die Praxis, NWB 2013 S. 2708

V

Vetter, Möglichkeiten der finanziellen Altersvorsorge unter besonderer Berücksichtigung von Leibrenten und reverse mortgage – Eine kritische Analyse, Diplomarbeit, 2006

W

Wacker, Einkommensteuerliche Behandlung wiederkehrender Leistungen bei Übertragung von Betriebs- oder Privatvermögen, NWB 1997 S. 9933

Wagner-Jung, Änderungen in den BMF-Schreiben zur Vorsorgepauschale ab 2010 sowie zu Vorsorgeaufwendungen und Altersbezügen, DStR 2010 S. 2497

Wälzholz, Aktuelle Gestaltungsprobleme mit Versorgungsleistungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG, DStR 2010 S. 850

ders., Der 4. Rentenerlass: Versorgungsleistungen nach dem BMF-Schreiben vom 11. 3. 2010, GmbH-StB 2010 S. 206

Weber-Grellet, Rentenbesteuerung im Lichte der neueren BFH-Rechtsprechung – Bestandsaufnahme und Systematisierung, DStR 2012 S. 1253

ders., Das Alterseinkünftegesetz, DStR 2004 S. 1721

ders., Anm. zu BFH, Urteil vom 19.5.2021, X R 33/19, FR 2021 S. 759

Wismeth, Der Ausfall der Kaufpreisforderung nach Veräußerung eines Betriebs, DStR 1991 S. 1513

Wolf, Nachzahlungsverfahren gemäß § 52 Abs. 63b EStG, BetrAV 2013 S. 463

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

A

A.	Anweisung
a. A.	andere Ansicht
a. a. O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AdV	Aussetzung der Vollziehung
a. E.	am Ende
AfA	Absetzungen für Abnutzungen
AG	Aktiengesellschaft
AltEinkG	Alterseinkünftegesetz
AltvVerbG	Altersvorsorge-Verbesserungsgesetz
AltZertG	Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz
Anm.	Anmerkung, Anmerkungen
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
Aufl.	Auflage
AVAG	Altersvermögensaufbaugesetz
AVG	Angestellten-Versicherungsgesetz
AVmEG	Altersvermögensergänzungsgesetz
AVmG	Altersvermögensgesetz
AVNG	Angestelltenversicherungs-Neuregelungsgesetz
Az.	Aktenzeichen

B

BAföG	Bundesausbildungsförderungsgesetz
BAnz	Bundesanzeiger
BB	Betriebs-Berater (Zs.)
BBK	Buchführung, Bilanz, Kostenrechnung (Zs.)
BdF	Bundesminister der Finanzen
BdSt	Bund der Steuerzahler e.V.
BeitrRLUmsG	Beitreibungsrichtlinien-Umsetzungsgesetz
betr.	betreffend
BetrAVG	Betriebsrentengesetz

BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des BFH
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Bundesgerichtshof in Zivilsachen
BMF	Bundesminister(ium) der Finanzen
Bp	Betriebsprüfung
BR-Drucks.	Bundesrats-Drucksache
BRSG	Betriebsrentenstärkungsgesetz
BSG	Bundessozialgericht
BSGE	Entscheidungen des Bundessozialgerichts
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfG	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise

D

DB	Der Betrieb (Zs.)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
d. h.	das heißt
Diss.	Dissertation
DNotZ	Deutsche Notarzeitschrift (Zs.)
DokSt	Dokumentation Steuerrecht (Zs.)
DSGVO	Datenschutz-Grundverordnung
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zs.)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Zs.)

E

EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zs.)
EGBGB	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch
EigRentG	Eigenheimrentengesetz
ErbSt	Erbschaftsteuer
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
Erl.	Erlass

EST	Einkommensteuer
ESTB	Der Ertrag-Steuer-Berater (Zs.)
ESTDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTH	Amtliches Einkommensteuer-Handbuch
ESTK	Einkommensteuerkartei
estpfl.	einkommensteuerpflichtig
ESTR	Einkommensteuer-Richtlinien
ESTRG	Einkommensteuer-Reformgesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
evtl.	eventuell
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum

F

F.	Fach
f.	und die folgende Seite/Randnummer
ff.	und die folgenden Seiten/Randnummern
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzminister
FinVerw	Finanzverwaltung
FKPG	Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms
FR	Finanz-Rundschau (Zs.)

G

GBO	Grundbuchordnung
GDL	Gesetz über die Gewinnermittlung der Land- und Forstwirte nach Durchschnittssätzen
GewStR	Gewerbesteuer-Richtlinien
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
gl. A.	gleicher Ansicht
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zs.)
GrS	Großer Senat

H

H	Hinweis zu den EStR
HaftpflG	Gesetz betr. die Verbindlichkeit zum Schadensersatz für bei dem Betrieb von Eisenbahnen, Bergwerken usw. herbeigeführten Tötungen und Körperverletzungen

HdB	Handbuch der Bilanzierung
HdR	Handbuch der Rentenbesteuerung
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zs.)
HGB	Handelsgesetzbuch
h. L.	herrschende Lehre
h. M.	herrschende Meinung

I

i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
i. H. v.	in Höhe von
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zs.)
i. S. d.	im Sinne des/der
i. V. m.	in Verbindung mit

J

JStG	Jahressteuergesetz
JW	Juristische Wochenschrift (Zs.)

K

KAG	Kapitalanlagegesellschaft
KAGG	Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften
KG	Kommanditgesellschaft
KroatienAnpG	Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
KWG	Kreditwesengesetz

L

LPartG	Lebenspartnerschaftsgesetz
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
LuftVG	Luftverkehrsgesetz

M

MünchKomm.	Münchener Kommentar zum BGB
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen

N

NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zs.)
Nr.	Nummer
nrkr.	nicht rechtskräftig
NSt	Neues Steuerrecht
n.v.	nicht veröffentlicht
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zs.)
NWB DokID	NWB Dokumenten Identifikationsnummer Online-Datenbank (www.nwb.de)

O

OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
ÖstZB	Österreichisches Zentralblatt

R

R	Richtlinie
Rechtspr.	Rechtsprechung
RegEntw.	Regierungsentwurf
Rev.	Revision
RFH	Reichsfinanzhof
RG	Reichsgericht
RGRK	Kommentar der Reichsgerichte
RGZ	Amtliche Sammlung der Reichsgerichtsentscheidungen in Zivilsachen
RKESt	Rechtsprechungs-Kommentar
RKnappG	Reichsknappschaftsgesetz
rkr.	rechtskräftig
Rn.	Randnummer
RRG	Rentenreformgesetz
RStBl	Reichssteuerblatt
RV	Rentenversicherung
RVO	Reichsversicherungsordnung
RWP	Rechts- und Wirtschaftspraxis (Zs.)
Rz.	Randziffer

S

S.	Seite
s.	siehe
SachbezV	Sachbezugsverordnung
SGB	Sozialgesetzbuch

sog.	so genannte(r)
Sp.	Spalte
st.	ständig
StandOG	Standortsicherungsgesetz
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StBerKongrRep	Steuerberaterkongressreport
Stbg	Die Steuerberatung (Zs.)
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zs.)
StEK	Steuererlasse in Karteiform
StMBG	Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz
StNeuOG	Steuerneuordnungsgesetz
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zs.)
StVG	Straßenverkehrsgesetz
StW	Steuer-Warte (Zs.)

T

Tz.	Textziffer
-----	------------

U

u. a.	unter anderem
u. E.	unseres Erachtens
USt	Umsatzsteuer
u. U.	unter Umständen

V

VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz
VAHRG	Gesetz zur Regelung von Härten im Versorgungsausgleich
VBL	Versorgungsanstalt Bund Länder
VersAusglG	Versorgungsausgleichsgesetz
Vfg.	Verfügung
VGH	Verwaltungsgerichtshof
vgl.	vergleiche
v. H.	vom Hundert
VO	Verordnung
VOL	Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft
Vorbem.	Vorbemerkung

VStR	Vermögensteuer-Richtlinien
VZ	Veranlagungszeitraum

W

WährG	Währungsgesetz
WK	Werbungskosten
WPg	Wirtschaftsprüfung (Zs.)
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz

Z

z. B.	zum Beispiel
ZErB	Zeitschrift für die Steuer- und Erbrechtspraxis
ZfA	Zulagenstelle für Altersvermögen
Ziff.	Ziffer
ZPO	Zivilprozessordnung
Zs.	Zeitschrift

Teil A: Einführung in die Probleme der Besteuerung wiederkehrender Bezüge und allgemeine Grundsätze

I. Allgemeines

Wiederkehrende Zahlungen werden in den unterschiedlichsten Bereichen so häufig vereinbart oder sind – insbesondere in Form von Leibrenten – Gegenstand von Versicherungsverhältnissen oder -verträgen, dass die damit verbundenen einkommensteuerlichen Folgen schon aus diesem Grund größtes Interesse verdienen. 1

Bei der Gestaltung von Rechtsgeschäften, die derartige Leistungen vorsehen, muss vor allem wegen deren zumeist langer Laufzeit besonders genau untersucht werden, welche steuerlichen Wirkungen entstehen.

Allerdings lassen sich die steuerlichen Wirkungen der wiederkehrenden Zahlungen aus den gesetzlichen Vorschriften oft nur unter großen Schwierigkeiten ableiten. Insbesondere in den letzten Jahren ist deshalb die Kenntnis der einschlägigen Rechtsprechung, der Verwaltungsanweisungen sowie bei besonders umstrittenen Fragen der im Schrifttum vertretenen Ansichten für den Berater immer wichtiger – aber auch immer unübersichtlicher – geworden. 2

Dies ist u. a. darauf zurückzuführen, dass der frühere Weg, die zutreffende einkommensteuerliche Behandlung der wiederkehrenden Zahlungen (Versteuerung beim Empfänger, Abzug beim Leistenden) aus der Art der wiederkehrenden Bezüge (Leibrente, Rate, dauernde Last, Zeitrente) herzuleiten, heute nicht mehr greift.

Leibrente ist hinsichtlich der Besteuerung nicht gleich Leibrente. Es gibt Leibrenten im Zusammenhang mit Vermögensübergabeverträgen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge, die sind „Versorgungsleistungen“ und damit beim Leistenden in vollem Umfang nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG als Sonderausgaben abziehbar und beim Empfänger nach § 22 Nr. 1a EStG voll steuerpflichtig. Es gibt Leibrenten aus der sog. Basisversorgung, die nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG nachgelagert zu besteuern sind. Es gibt Leibrenten z. B. Veräußerungsleibrenten oder Leibrenten aus Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht, die sind nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG mit dem Ertragsanteil zu versteuern. Außerdem gibt es Leibrenten – sog. Riester-Renten –, die nach § 22 Nr. 5 EStG zu versteuern sind (so 3

weit sie auf geförderten Beiträgen beruhen, vollständig nachgelagert, soweit sie auf nicht geförderten Beiträgen beruhen, mit dem Ertragsanteil).

- 4 Diese kleine Aufzählung zeigt bereits, dass das Abstellen auf die Arten von wiederkehrenden Bezügen heute nicht mehr zum zutreffenden Ergebnis führt. Aus diesem Grund wird im Folgenden ein anderer Weg gewählt:
- 5 Bei der Darstellung des gesamten Themenkreises wird danach unterschieden, welche Art der Vereinbarung oder welche gesetzliche Regelung dem zu beurteilenden wiederkehrenden Bezug zugrunde liegt.
- 6 Danach ergeben sich im Wesentlichen folgende Schwerpunkte:
 - ▶ Unentgeltliche Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge
 - ▶ Veräußerung von Vermögen (Privat- oder Betriebsvermögen) gegen wiederkehrende Leistungen
 - ▶ Steuerliche Behandlung der unterschiedlichen Altersbezüge
 - ▶ Steuerliche Behandlung der übrigen wiederkehrenden Zahlungen – wie z. B. Schadensersatz- und Schmerzensgeldrenten, Versorgungsausgleichsrenten, Unterhaltsleistungen im Rahmen von Scheidungs- oder Trennungsvereinbarungen, verrentete Erbschaftsteuer.

Im Rahmen der gebildeten Schwerpunkte wird auf die jeweiligen Besonderheiten eingegangen, wenn sich solche aus der Art des wiederkehrenden Bezugs ergeben.

- 7 Da aber – zumindest den Bezügen, die der Besteuerung nach § 22 Nr. 1 EStG unterliegen – weiterhin gemein ist, dass es sich um „wiederkehrende Bezüge“ handeln muss und dass § 22 Nr. 1 EStG subsidiär gegenüber den anderen Einkunftsarten ist, werden zunächst Erläuterungen hierzu vorangestellt.

8–10 *(Einstweilen frei)*

II. Begriff der „wiederkehrenden Bezüge“

1. Bedeutung des Begriffs

- 11 Ob Bezüge wiederkehrend zugeflossen sind, ist nicht bei allen Einkunftsarten gleichermaßen von Bedeutung. Im betrieblichen Bereich wirken sich Vermögensmehrungen grundsätzlich sowohl bei einmaligen Zahlungen als auch bei wiederkehrender Zahlungsweise gewinnerhöhend aus. Erhöht sich außerbetriebliches Vermögen, ist dagegen die wiederkehrende Zahlungsweise Voraussetzung dafür, dass Bezüge als sonstige Einkünfte i. S. d. § 22 Nr. 1 EStG er-

fasst werden können. Andererseits sind jedoch Schadensersatzrenten i. S. d. § 843 Abs. 1, 2. Alternative BGB aufgrund von Rechtsprechung des BFH¹ nicht steuerbar, falls sie bei Zahlung in einem Betrag nicht besteuert werden könnten. Vgl. hierzu im Einzelnen Rz. 40 ff. und Rz. 2376 ff.

(Einstweilen frei)

12–15

2. Inhalt des Begriffs

a) Noch ausstehende Klärung

Der Inhalt des Begriffs „wiederkehrende Bezüge“ ist durch Rechtsprechung und Wissenschaft nicht abschließend geklärt. Die in den höchstrichterlichen Urteilen, den EStR und dem einschlägigen Schrifttum enthaltenen Definitionen weichen voneinander ab. 16

b) Häufigkeit und Dauer

Wiederkehrende Bezüge sind alle Bezüge, die nicht nur einmal anfallen. Unseres Erachtens kann es nicht auf die tatsächliche Wiederkehr ankommen. Ausschlaggebend muss vielmehr sein, ob ein Entschluss des Leistenden erkennbar ist, die Bezüge dem Empfänger wiederkehrend zufließen zu lassen, nicht die tatsächliche Wiederkehr.² 17

BEISPIEL: Wiederkehrende Bezüge bei einmaliger Zahlung

Der unbeschränkt einkommensteuerpflichtige A hat in vorweggenommener Erbfolge von seinem Vater einen Gewerbebetrieb übernommen. Im Übergabevertrag hat er dem Vater auf Lebenszeit angemessene Versorgungsleistungen zugesagt, die aus den Erträgen des Gewerbebetriebs erwirtschaftet werden können. Nach der ersten Zahlung ist der Vater verstorben.

Unseres Erachtens stellen die Versorgungsleistungen wiederkehrende Bezüge i. S. d. § 22 Nr. 1a EStG dar, obwohl der Vater sie nur einmal erhalten hat.

Problematisch ist u. U., ob die Bezüge für eine Mindestdauer zugesichert sein müssen, sofern es sich nicht um lebenslange Zahlungen handelt. Der BFH hat in zwei älteren Urteilen gefordert, dass die Bezüge „für eine gewisse Mindestdauer“ zufließen.³ In späteren Entscheidungen hat er diese Voraussetzung je- 18

1 Urteile vom 25.10.1994, VIII R 79/91, BStBl 1995 II S. 121, vom 14.12.1994, X R 106/92, BStBl 1995 II S. 410 und vom 26.11.2008, XR 31/07, BStBl 2009 II S. 651.

2 Gl. A. Herrmann/Heuer/Raupach, § 22 EStG, Anm. 108; Schmidt, § 22 EStG, Rz. 13; Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 22 EStG, Rz. B 70; Eckardt in Kanzler/Kraft/Bäumli, § 22 EStG, Rz. 36.

3 BFH, Urteile vom 18.1.1963, VI 242/61 U, BStBl 1963 III S. 141 und vom 22.1.1965, VI 243/62 U, BStBl 1965 III S. 313.

doch nicht mehr genannt. Auch in den EStR wird sie nicht verlangt.¹ Die h. M. im Schrifttum nimmt ebenfalls an, dass eine gewisse Mindestdauer der Leistungen nicht erforderlich ist.² Dass die vom BFH früher vertretene gegenteilige Ansicht auf Bedenken stoßen muss, zeigt sich, wenn man versucht, die konkret maßgebende Mindestdauer zu bestimmen, während der die Bezüge zufließen müssten, um die Steuerpflicht auszulösen.

- 19 Auch dauerhaft anfallende wirtschaftliche Vorteile sind u. E. „wiederkehrende“ Bezüge. Daher umfasst dieser Begriff die Vorteile aus der Nutzung von Sachen oder Rechten, z. B. einer Wohnung.³ Der Ausdruck „wiederkehrend“ würde zu eng ausgelegt, wenn man einen zeitlichen Zwischenraum zwischen den einzelnen Bezügen fordern würde. Nach dem Grundgedanken des § 22 Nr. 1 EStG, wie er sich aus der Entwicklung der Vorschrift ergibt, wird die steuerliche Leistungsfähigkeit in allen Fällen gestärkt, in denen während eines bestimmten Zeitraums nicht nur einmal wirtschaftliche Vorteile zufließen. Ob das wiederholt oder dauerhaft geschieht, ist wirtschaftlich gleichbedeutend.
- 20 Problematisch ist allerdings, ob die Einbeziehung anderer Leistungen (neben den Leibrenten) in die Besteuerung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG immer dem Merkmal der Wiederkehr gerecht wird. Vgl. zu den Bedenken im Einzelnen Rz. 1293 f.

21–25 (*Einstweilen frei*)

c) Einheitlicher Rechtsgrund oder einheitlicher Entschluss

- 26 Nach allgemeiner Ansicht erfordern wiederkehrende Bezüge einen einheitlichen Rechtsgrund oder – falls sie ohne rechtliche Verpflichtung angefallen sind – einen einheitlichen Entschluss des Leistenden.⁴ Nur dann besteht der Zusammenhang zwischen den Bezügen, der es rechtfertigt, sie als wiederkehrend zu bezeichnen. Der einheitliche Rechtsgrund kann eine gesetzliche Vorschrift, ein Vertrag oder eine letztwillige Verfügung sein. Auf einer gesetzlichen Vorschrift beruhen insbesondere die Sozialversicherungsrenten sowie die

1 R 22.1 EStR.

2 Gl. A. Herrmann/Heuer/Raupach, § 22 EStG, Anm. 113; Eckardt in Kanzler/Kraft/Bäumli, § 22 EStG Rz. 38; Schmidt, § 22, Rz. 13; Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 22 EStG, Rz. B 70.

3 Hiervon ist schon die Rechtsprechung des BFH ausgegangen, vgl. z. B. Urteil vom 8.9.1938, RStBl 1939 S. 4.

4 BFH in st. Rechtsprechung, vgl. z. B. die Urteile vom 20.7.1971, VIII 24/65, BStBl 1972 II S. 170; vom 27.9.1973, VIII R 71/69, BStBl 1974 II S. 101; vom 13.3.1974, I R 180/72, BStBl 1974 II S. 423; vom 26.4.1977, VIII R 2/75, BStBl 1977 II S. 631; vom 19.10.1978, VIII R 9/77, BStBl 1979 II S. 133 und vom 25.8.1987, IX R 98/82, BStBl 1988 II S. 344; ebenso R 22.1 EStR.

wiederkehrenden Bezüge, die wegen einer unerlaubten Handlung (§§ 823 ff. BGB) als Schadenersatz gewährt werden.

Beruhend auf einem einheitlichen Rechtsgrund, sondern auf einem einheitlichen Entschluss, müssen hierfür hinreichende Anhaltspunkte irgendwelcher Art bestehen. Unseres Erachtens genügt es beispielsweise, dass der Leistende seine Absicht, wiederholte Zahlungen zu entrichten, in einem Brief an den Zahlungsempfänger zum Ausdruck gebracht hat. Auch den freiwilligen Leistungen einer Stiftung liegt ein einheitlicher Entschluss zugrunde, der des Stifters, denn durch den jährlichen Verteilungsbeschluss soll dessen mit der Stiftung und ihrer Vermögensausstattung verbundener Auftrag erfüllt werden.¹ Dagegen ist die Frage nach dem einheitlichen Entschluss vom BFH in einem Fall verneint worden, in dem Ausschüttungen aus einem Nachlass nur an diejenigen Berechtigten erfolgten, die jeweils einen besonderen Bittbrief geschrieben hatten, so dass Berechtigte, die den Brief nicht geschrieben hatten, bei späteren Ausschüttungen nicht mehr berücksichtigt wurden.² 27

Wiederkehrende Einnahmen ohne einheitlichen Rechtsgrund stellen freiwillig gewährte Bezüge dar, die nach § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG grundsätzlich nicht dem Empfänger zuzurechnen sind. Vgl. hierzu Rz. 116 ff. 28

d) Regelmäßigkeit der Leistungen

Für wiederkehrende Bezüge wird allgemein gefordert, dass sie mit einer „gewissen“ Regelmäßigkeit zufließen.³ Wann dieses Maß an Regelmäßigkeit noch bejaht werden kann oder schon verneint werden soll, ist unklar. Fallen die Bezüge sehr unregelmäßig an, werden sie in aller Regel nicht auf einem einheitlichen Entschluss beruhen, so dass die Voraussetzungen des § 22 Nr. 1 EStG schon aus diesem Grund nicht erfüllt sind. Hinsichtlich der Frage, ob der Empfänger die Bezüge mit einer gewissen Regelmäßigkeit erhält, kommt es u. E. auf die Vorstellungen des Leistenden an. Deshalb schadet die auf Zahlungsverzug beruhende Unregelmäßigkeit u. E. nicht, wenn erkennbar ist, dass die Leistungen mit einer gewissen Regelmäßigkeit erbracht werden sollten.⁴ 29

(Einstweilen frei)

30–35

1 BFH, Urteil vom 25.8.1987, IX R 98/82, BStBl 1988 II S. 344.

2 BFH, Urteil vom 20.7.1971, VIII 24/65, BStBl 1972 II S. 170.

3 BFH, Urteile vom 20.7.1971, VIII 24/65, BStBl 1972 II S. 170; vom 13.3.1974, I R 180/72, BStBl 1974 II S. 423; vom 19.10.1978, VIII R 9/77, BStBl 1979 II S. 133 und vom 7.4.1992, VIII R 59/89, BStBl 1992 II S. 809; R 22.1 EStR; Schmidt, § 22 EStG, Rz. 13.

4 Gl. A. Herrmann/Heuer/Raupach, § 22 EStG, Anm. 109.

e) Güter in Geld oder Geldeswert

aa) Allgemeine Grundsätze

36 Wiederkehrende Bezüge, die im Rahmen einer Gewinneinkunftsart anfallen (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG), sind Betriebseinnahmen, und wiederkehrende Bezüge, die bei einer Überschusseinkunftsart zufließen (§ 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 EStG), stellen Einnahmen i. S. d. § 8 EStG dar. In beiden Fällen muss es sich um „Güter in Geld oder Geldeswert“ handeln. Zu den Letzteren gehören geldwerte Vorteile jeglicher Art; die in § 8 Abs. 2 EStG enthaltene Bezeichnung „Sachbezüge“ für Güter in Geldeswert ist daher missverständlich. Ob im Einzelfall ein geldwerter Vorteil zugeflossen ist, richtet sich nach objektiven Merkmalen.¹ Es kommt also nicht darauf an, ob der Empfänger erkannt hat, dass ihm ein geldwerter Vorteil gewährt worden ist.

37 Wiederkehrende Bezüge in „Geld“ sind nur Zahlungsmittel in Euro.

Güter in Geldeswert sind alle Güter, denen vom Markt ein in Geld ausdrückbarer Wert beigemessen wird. Dass der Begriff „wiederkehrende Bezüge“ diesen weiten Inhalt hat, wird durch § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b EStG bestätigt. Danach zählen auch „sonstige Vorteile“, die wiederkehrend anfallen, zu den Bezügen i. S. d. zitierten Vorschrift. Als Formen wiederkehrender Bezüge kommen hiernach insbesondere in Betracht:

- ▶ Übertragung von Sachen und Rechten an den Empfänger dieser Bezüge einschließlich von Geld in ausländischer Währung;
- ▶ Nutzung von Sachen und Rechten (z. B. einer Wohnung);
- ▶ Befreiung von Verbindlichkeiten, z. B. im Rahmen eines Wirtschaftsüberlassungsvertrages² oder eines Vermögensübergabevertrages;³
- ▶ Dienstleistungen.⁴

38 Besonders häufig kommen Geld- und Sachbezüge als Versorgungsleistungen vor, die üblicherweise in Übergabeverträgen vereinbart werden (vgl. Rz. 146 ff.). Ein Beispiel für wiederkehrende Sachbezüge bilden ferner Zuschüsse, die wiederholt durch Übereignung von Wertpapieren gewährt werden.⁵

1 Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 EStG, Anm. 25.

2 Vgl. BFH, Urteil vom 18.2.1993, IV R 50/92, BStBl 1993 II S. 548 und Rz. 496 ff.

3 Vgl. hierzu im Einzelnen Rz. 27 und Rz. 501 ff.

4 Zur Frage, ob eigene Dienstleistungen Gegenstand einer dauernden Last im Rahmen eines Vermögensübergabevertrages sein können, vgl. Rz. 40, 503.

5 RFH, Urteil vom 6.2.1941, RStBl 1941 S. 418.

Bei der Besteuerung von Sachbezügen ist es oft schwierig, deren Wert zu ermitteln. Ist ein Einzelnachweis nicht geführt, muss der Wert geschätzt werden (§ 162 AO). Die Schätzung muss den üblichen Endpreisen am Abgabeort (§ 8 Abs. 2 EStG) so weit wie möglich nahe kommen. Nach Auffassung des BFH ist diese Voraussetzung bei den Werten der SachbezV erfüllt. Deshalb sind grundsätzlich die Beträge anzusetzen, die sich nach der SachbezV in der für den jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden Fassung ergeben.¹ Im Zusammenhang mit landwirtschaftlichen Hofübergabeverträgen kann ein Abschlag von diesen Werten nicht damit begründet werden, Landwirte bestritten die Verpflegung teilweise aus dem eigenen Betrieb. Ausnahmen von den Werten der SachbezV sind nur zulässig, wenn sie aufgrund von Besonderheiten des Einzelfalls zu einer offensichtlich unrichtigen Besteuerung führen würden.² Die Leistungen einer Pflegekraft sind i. d. R. in Höhe der dem Verpflichteten entstandenen Aufwendungen anzusetzen, wenn dem Berechtigten, hätte er die Pflegekraft selbst angestellt, vermutlich gleich hoher Aufwand entstanden wäre.

bb) Eigene Dienstleistungen

Auch Dienstleistungen sind Güter in Geldeswert und können daher wiederkehrende Bezüge i. S. d. § 22 Nr. 1 EStG sein. Unseres Erachtens zählen – isoliert betrachtet – auch wiederkehrende persönliche Dienstleistungen des Verpflichteten zu den Einnahmen i. S. d. § 22 Nr. 1 EStG, soweit es sich nicht um eine Vermögensumschichtung handelt. Dem Verpflichteten entstehen zwar mit den Dienstleistungen keine Aufwendungen; dem Empfänger dieser Leistungen fließen aber Güter in Geldeswert zu.

Allerdings dürften sich in der Praxis keine Schwierigkeiten ergeben, denn persönliche Dienstleistungen werden im Regelfall im Rahmen von Vermögensübergabeverträgen zur Regelung der vorweggenommenen Erbfolge vereinbart. Bei Vermögensübergabeverträgen besteht jedoch zwischen dem Sonderausgabenabzug beim Verpflichteten und der Erfassung der sonstigen Bezüge beim Berechtigten ein Korrespondenzprinzip. Das heißt, Versorgungsleistungen sind beim Berechtigten als Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen nach § 22 Nr. 1a EStG nur zu versteuern, soweit der Verpflichtete zum Abzug der Leistungen als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG berechtigt ist (vgl.

1 BFH, Urteil vom 21.6.1989, X R 13/85, BStBl 1989 II S. 786.

2 BFH, Urteil vom 21.6.1989, X R 13/85, BStBl 1989 II S. 786 sowie Urteil vom 18.12.1990, X R 151/88, BStBl 1991 II S. 354.

hierzu Rz. 503). Dies gilt sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach.¹ Da ein Sonderausgabenabzug mangels Aufwendungen nicht in Betracht kommt, unterbleibt auch die Besteuerung. Ab 2008 hat der Gesetzgeber dieses Korrespondenzprinzip auch ausdrücklich im Gesetz verankert, indem in § 22 Nr. 1b EStG bestimmt wurde, dass Einkünfte aus Versorgungsleistungen zu den sonstigen Einkünften gehören, soweit sie beim Zahlungsverpflichteten nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG abgezogen werden können.

41–45 (*Einstweilen frei*)

f) Abgrenzung wiederkehrender Bezüge von der Vermögensumschichtung

aa) Abgrenzung gegen Ratenzahlungen

46 Nach allgemeiner Ansicht gehören diejenigen Beträge nicht zu den wiederkehrenden Bezügen, die Raten darstellen.² Wird ein Anspruch in Teilbeträgen erfüllt, was besonders häufig bei Kaufpreisansprüchen, Darlehensrückzahlungen und erbrechtlichen Ansprüchen vorkommt, rechtfertigt diese Zahlungsweise wegen der darin enthaltenen Vermögensumschichtung nicht, bei dem Empfänger vom Tilgungsanteil Einkommensteuer zu erheben.

Abgesehen von einem möglicherweise zu versteuernden Veräußerungsgewinn (§ 4, § 5, § 17, § 20 Abs. 2, § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 EStG) haben in allen Fällen von Ratenzahlungen lediglich die Zinsanteile als Einnahmen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 5 oder 7 EStG Einfluss auf die Höhe des Einkommens des Empfängers.³ Entweder erhöhen sie dessen betrieblichen Gewinn oder sie fließen ihm außerhalb des Betriebes zu und sind dann Einnahmen aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG.

47 Wegen der gleich bleibenden Höhe der Zahlungen und des infolgedessen exakt bestimmbareren Anspruchs sind Zeitrenten früher regelmäßig wie Ratenzahlungen beurteilt worden. Für die Annahme einer Zeitrente gegenüber Ra-

1 BFH, Urteil vom 26.7.1995, X R 113/93, BStBl 1996 II S. 157, und Beschluss GrS vom 12.5.2003, GrS 1/00, BStBl 2004 II S. 95.

2 Vgl. z. B. RFH, Urteile vom 7.5.1930, RStBl 1930 S. 578 und vom 27.1.1944, RStBl 1944 S. 363; BFH, Urteile vom 24.4.1970, VI R 212/69, BStBl 1970 II S. 541; vom 20.7.1971, VIII 24/65, BStBl 1972 II S. 170 und vom 12.11.1985, IX R 2/82, BStBl 1986 II S. 261.

3 BFH, Urteil vom 26.11.1992, X R 187/87, BStBl 1993 II S. 298.

ten war ausschlaggebend, ob die Leistungen mit einem Wagnis behaftet waren.¹ Nach der neueren Rechtsprechung wird die Unterscheidung jedoch mangels steuerlicher Auswirkung nicht mehr vorgenommen.²

bb) Abgrenzung der anlässlich von Veräußerungsvorgängen vereinbarten wiederkehrenden Bezüge von den Vermögensumschichtungen

Das Problem, die Besteuerung von Vermögensumschichtungen zu vermeiden, wenn wiederkehrenden Leistungen eine Gegenleistung gegenübersteht, betrifft betriebliche wie außerbetriebliche Veräußerungsvorgänge gegen wiederkehrende Bezüge. Für den betrieblichen Bereich vgl. hierzu Rz. 611 ff. Für außerbetriebliche Leibrenten wurde die Frage seit 1955 durch die gesetzliche Fiktion geregelt, dass nur der sog. Ertragsanteil zu den Einnahmen i. S. d. § 22 Nr. 1 EStG gehört. Als Lösung für die verbleibenden Fälle außerbetrieblicher Veräußerungsvorgänge, d. h. bei der Höhe nach schwankenden Leistungen, hatte die Rechtsprechung die Verrechnung des Wertes der Leistungen mit dem Wert der Gegenleistung entwickelt (vgl. Rz. 528).

In seiner neueren Rechtsprechung hat der BFH jedoch auch die Veräußerungsleibrenten und die schwankenden wiederkehrenden Bezüge im Zusammenhang mit einer Vermögensübertragung den Kaufpreistraten gleichgestellt und von Beginn an in einen Zins- und in einen Tilgungsanteil zerlegt.³ Vgl. hierzu im Einzelnen Rz. 556 ff.

(Einstweilen frei)

49–55

3. Bedeutung der wiederkehrenden Leistungsform für die Steuerbarkeit der Bezüge

a) Rechtsauffassung von 1920 bis 1994

Der Wortlaut des § 22 Nr. 1 EStG lässt klar erkennen, dass die Wiederkehr der Bezüge das Merkmal darstellt, an das die Besteuerung nach dieser Vorschrift angeknüpft worden ist. Werden Leistungen wiederkehrend bezogen, sind sie hiernach auch zu besteuern, wenn die Steuerpflicht bei Leistung in einem Be-

1 RFH, Urteil vom 23.5.1933, RStBl 1933 S. 663; vom 8.1.1941, StuW 1941 Nr. 146 und vom 19.2.1936, RStBl 1936 S. 768; BFH, Urteil vom 12.6.1968, IV 254/62, BStBl 1968 II S. 653.

2 BFH, Urteil vom 19.5.1992, VIII R 37/90, BFH/NV 1993 S. 87; vom 26.11.1992, X R 187/87, BStBl 1993 II S. 298; vom 23.2.1994, X R 123/92, BStBl 1994 II S. 690 und vom 31.8.1994, X R 44/93, BStBl 1996 II S. 676.

3 BFH, Urteile vom 27.2.1992, X R 136/88, X R 139/88, BStBl 1992 II S. 609, 612; vom 26.11.1992, X R 187/87, BStBl 1993 II S. 298 und vom 9.2.1994, IX R 110/90, BStBl 1995 II S. 47.

trag nicht bestanden hätte. Der RFH hat die Vorschrift, die in ähnlicher Form schon in § 13 Nr. 2 EStG 1920 enthalten war, in ständiger Rechtsprechung so interpretiert.¹ Außer auf den Wortlaut hat er sich dabei auf die Entstehungsgeschichte der Bestimmung gestützt. Der BFH hat bis in die 1990er Jahre an dieser Auslegung festgehalten.² Die Verwaltung³ und die h. M. im Schrifttum hatten die dargestellte Rechtslage nicht angezweifelt. Allerdings war die gesetzliche Regelung, nach der die Bezüge allein wegen ihrer Wiederkehr der Einkommensteuer unterworfen werden, auf Kritik gestoßen.⁴

b) Aufgabe des bisherigen Grundsatzes durch den BFH im Jahr 1994

- 57 Der VIII. Senat des BFH hat die Geltung des Grundsatzes, dass wiederkehrende Bezüge allein wegen der Wiederkehr der Leistungen der Einkommensteuer zu unterwerfen sind, in einem Urteil vom 25.10.1994 verneint.⁵ Er hat dementsprechend die Erfassung von Schadensersatzrenten nach § 22 Nr. 1 EStG auf die Fälle beschränkt, in denen Ersatz für weggefallene steuerbare Einkünfte geleistet wird. Bei Schadensersatzrenten, die dem Ausgleich vermehrter Bedürfnisse eines Verletzten dienen (§ 843 Abs. 1 BGB), fehlt diese Voraussetzung. Sie sind deshalb in dem zitierten Urteil für nicht steuerbar erklärt worden. Der X. Senat des BFH hat sich dem Urteil des VIII. Senats angeschlossen.⁶ Das Gleiche gilt für die Verwaltung, die aus der neueren BFH-Rechtsprechung gefolgert hat, dass auch Schmerzensgeldrenten nicht steuerbar sind.⁷
- 58 Die Entscheidung des VIII. Senats vom 25.10.1994 ist auf die folgenden drei Gründe gestützt worden:
- ▶ Zum Ausgleich vermehrter Bedürfnisse gezahlte Entschädigungen erhöhen die finanzielle Leistungsfähigkeit nicht. Wirtschaftlich betrachtet, handelt es sich dabei nur um „durchlaufende Gelder“.
 - ▶ Aus den normativen Grundaussagen des § 2 Abs. 1 EStG, die auch bei der Auslegung des § 22 Nr. 1 EStG zu beachten sind, ergibt sich, dass grundsätzlich nur die „erwirtschaftete“ finanzielle Leistungsfähigkeit von der Einkommensteuer erfasst wird.

1 So schon RFH, Urteil vom 3.12.1927, StuW 1928, Nr. 66; zuletzt Urteil vom 29.3.1944, RStBl 1944 S. 651.

2 Vgl. z. B. die Urteile vom 12.9.1985, VIII R 306/81, BStBl 1986 II S. 252 und vom 25.8.1987, IX R 98/82, BStBl 1988 II S. 344.

3 Vgl. z. B. OFD München, Verfügung vom 10.9.1979, StEK § 22 Nr. 79.

4 Herrmann/Heuer/Raupach, § 22 EStG, Anm. 122 (frühere Fassung).

5 VIII R 79/91, BStBl 1995 II S. 121.

6 Urteil vom 14.12.1994, X R 106/92, BStBl 1995 II S. 410.

7 BMF, Schreiben vom 8.11.1995, BStBl 1995 I S. 705.

- ▶ Da Schadensersatzleistungen als Einmalbetrag nicht der Einkommensteuer unterliegen, sondern Vorgänge der nicht steuerbaren Vermögensebene betreffen, muss das Gleiche für Schadensersatzleistungen in der Form wiederkehrender Bezüge gelten. Eine Besteuerung nur wegen der Form der Bezüge, also allein wegen der Wiederholung, steht im Widerspruch zu dem das Einkommensteuerrecht rechtfertigenden und zugleich von Verfassungs wegen begrenzenden Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

c) **Stellungnahme zu der neueren Rechtsprechung des BFH**

Unseres Erachtens wird der Grundsatz der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit durch die neuere Rechtsprechung im Ergebnis in zutreffender Weise interpretiert.¹ Die Besteuerung nur wegen der wiederkehrenden Leistungsform steht im Widerspruch zu dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, solange gleichartige einmalige Leistungen nicht der Einkommensteuer unterliegen. Auch wenn der Gesetzgeber eine derartige Unterscheidung wohl offensichtlich gewollt – zumindest angenommen hat – ist diese wirtschaftlich nicht gerechtfertigt. 59

Fraglich ist allerdings, ob dem BFH eine derart weitgehende Norminterpretation zustand, oder ob er nicht vielmehr das BVerfG hätte anrufen müssen, um diesbezüglich die Verfassungskonformität des § 22 Nr.1 EStG überprüfen zu lassen.

d) **Tragweite der neueren BFH-Rechtsprechung**

Zunächst war es schwierig die Tragweite der geänderten Rechtsprechung zu beurteilen, zumal die Begründung des Urteils vom 25.10.1994 über den Leitsatz hinausgeht. Während dieser nur die Mehrbedarfsrenten i. S. d. § 843 Abs. 1 2. Alternative BGB betrifft, besagt die Urteilsbegründung unter 1. c, der Senat schränke seine zur Steuerbarkeit von Schadensersatzrenten vertretene Rechtsprechung auf die Fälle ein, in denen Ersatz für andere, bereits steuerbare Einkünfte geleistet wird. Nach der Urteilsbegründung entfällt die Steuerbarkeit somit auch für die Unterhaltersatzrenten, die im Falle der Tötung eines Unterhaltspflichtigen zu zahlen sind (§ 844 Abs. 2 BGB), sowie für Renten wegen entgehender Dienstleistungen (§ 845 BGB). Die FinVerw hingegen hat diesbezüglich zunächst an einer Besteuerung nach § 22 Nr. 1 EStG mit dem vollen Be- 60

¹ Soweit hierzu bis zur 12. Auflage die gegenteilige Auffassung vertreten worden ist, wird hieran nicht mehr festgehalten.

trag festgehalten, weil es in diesen Fällen bei dem für Unterhaltsrenten in § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG bestimmten Korrespondenzprinzip, wonach wiederkehrende Bezüge beim Verpflichteten und beim Empfänger einheitlich zu beurteilen sind, bleibe.¹ Mit Urteil vom 26.11.2008 hat der BFH dann allerdings entschieden, dass eine Schadensersatzrente nach § 844 Abs. 2 BGB, die den durch den Tod des Ehegatten eingetretenen materiellen Unterhaltsschaden ausgleicht, nicht der Einkommensteuer unterliegt.² Der Besteuerungstatbestand des § 22 Nr. 1 EStG sei regelmäßig nur dann erfüllt, wenn die Leistungen andere steuerbare Einnahmen ersetzen würden. Dies betreffe etwa Fälle, in denen der Rentenbezug mit vom Zahlungsverpflichteten abziehbaren Leistungen korrespondiere (z. B. Realsplitting, dauernde Last) oder in denen die Bezüge einen Zinsanteil enthalten würden. Die Unterhaltsrente nach § 844 Abs. 2 BGB sei daher nicht steuerbar. Sie sei zwar kein Unterhalt, sondern Schadensersatz. Dennoch stütze sich der Anspruch des Geschädigten unmittelbar auf unterhaltsrechtliche Regeln. Die Unterhaltsrente gleiche keine steuerbaren Einnahmen, sondern den vom Getöteten geschuldeten fiktiven Unterhalt aus. Die Höhe der Unterhaltsrente richte sich danach, wie sich die Unterhaltsbeziehungen zwischen dem Unterhaltsberechtigten und dem Unterhaltsverpflichteten fortentwickelt hätten. Die Unterhaltsrente stelle lediglich die durch das Schadensereignis entfallende wirtschaftliche Absicherung des Empfängers wieder her. Sie sei nicht Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen i. S. d. Einkommensteuergesetzes. Vgl. hierzu im Einzelnen Rz. 2371 ff. Die FinVerw hat sich der Rechtsprechung mit BMF-Schreiben vom 15.7.2009³ angeschlossen.

61–65 (Einstweilen frei)

III. Subsidiäre Bedeutung des § 22 Nr. 1 EStG

66 Die in § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 EStG aufgezählten Einkunftsarten haben gegenüber den sonstigen Einkünften i. S. d. § 22 Nr. 1 EStG Vorrang. § 22 Nr. 1 EStG bringt das klar zum Ausdruck, indem die Vorschrift bestimmt, dass diese nur als sonstige Einkünfte zu beurteilen sind, soweit sie nicht in eine der ersten sechs Einkunftsarten fallen. Gehören die zufließenden Beträge zu den in den §§ 13 bis 21 EStG genannten Einkünften, ist die wiederkehrende Zahlungsweise ohne Bedeutung. Es gelten dann hinsichtlich der Frage, welche Einkunftsart betroffen ist, die gleichen Regeln wie für einmalige Leistungen. Insbesondere ist es

1 BMF, Schreiben vom 8.11.1995, BStBl 1995 I S. 705.

2 X R 31/07, BStBl 2009 II S. 651, Vorinstanz FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 5.7.2007, 4 K 1535/05, EFG 2007 S. 1496.

3 BStBl 2009 I S. 836.

dann nicht zulässig, bei Leibrenten nur den Ertragsanteil zu besteuern, da die rechnerische Aufspaltung in Kapital- und Ertragsanteil nur für Leibrenten vorgesehen ist, die zu den sonstigen Einkünften i. S. d. § 22 EStG zählen. Andererseits ist bei allen wiederkehrenden Leistungen, die sich nicht in eine der ersten sechs Einkunftsarten einordnen lassen, zu prüfen, welche Rechtsfolgen sich aus § 22 EStG ergeben. Regelmäßig sind sie nach § 22 Nr. 1 EStG als Einnahmen zu erfassen. Der Gesetzgeber hat es als gerechtfertigt angesehen, wiederkehrende Bezüge allein wegen ihrer Wiederkehr der Einkommensteuer zu unterwerfen, weil er der Meinung war, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch diese Bezüge verstärkt wird.

BEISPIEL: Subsidiäre Bedeutung des § 22 Nr. 1 EStG

A ist Gewerbetreibender. Infolge eines schweren Verkehrsunfalls ist er schuldlos um 80 % in der Erwerbsfähigkeit gemindert. Er erhält deshalb von der Versicherung des schuldigen Kraftfahrers vierteljährlich 5 000 € als Ersatz für den voraussichtlich entgehenden Gewinn, und zwar bis zur Vollendung seines 65. Lebensjahres.

Die Zahlungen bilden eine Entschädigung für entgehende Betriebseinnahmen. Sie erhöhen nach den §§ 24 Nr. 1a, 15 EStG den gewerblichen Gewinn. Dass die Entschädigung nicht in Form eines einmaligen Betrags, sondern wiederkehrend erfolgt, ist insofern einkommensteuerlich unerheblich. Es kann auch dahingestellt bleiben, ob die Merkmale einer Rente gegeben sind. Wegen der Frage, ob der Schadensersatzanspruch bei Gewinnermittlung nach § 5 EStG zu aktivieren ist und ob jeweils Abgrenzungsposten zu bilden sind vgl. Rz. 1064 f.

Wäre A Landwirt oder freiberuflich tätig, würden die Zahlungen zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG) bzw. aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG) gehören. Hätte er den Unfall als Arbeitnehmer erlitten und erhielte er die Entschädigung als Ausgleich für entgehenden Arbeitslohn, würde sie im Rahmen der Einkünfte aus § 19 EStG anfallen.

BEISPIEL: Subsidiäre Bedeutung des § 22 Nr. 1 EStG

B erhält seit der Vollendung seines 65. Lebensjahres neben seiner Sozialversicherungsrente monatlich 200 € aufgrund einer Versorgungszusage seines Arbeitgebers (Betriebsrente).

Die Leistungen seines Arbeitgebers stellen nachträglichen Arbeitslohn dar, weil sie nur im Hinblick auf das frühere Dienstverhältnis erfolgen (§§ 19, 24 Nr. 2 EStG).

Weitere typische Beispiele für wiederkehrende Bezüge, die nicht sonstige Einkünfte i. S. d. § 22 Nr. 1 EStG darstellen, bilden Zinsen sowie Miet- und Pachteinnahmen. 67

Zwischenzeitlich hat der BFH allerdings in der Begründung seines Urteils vom 25.10.1994¹ aus § 2 Abs. 1 EStG abgeleitet, wiederkehrende Bezüge seien nur 68

1 VIII R 79/91, BStBl 1995 II S. 121.

steuerbar, wenn auch bei Zahlung in einem Betrag Steuerpflicht bestanden hätte (vgl. hierzu Rz. 57 ff.).

69–75 (*Einstweilen frei*)

IV. Korrespondenzprinzip

76 Für wiederkehrende Leistungen enthalten die Vorschriften des EStG in mehrfacher Hinsicht eine Wechselwirkung zwischen der steuerlichen Behandlung des Empfängers und derjenigen des Leistenden. Werden die wiederkehrenden Bezüge beim Empfänger als Teil seines Einkommens besteuert, sind diese Beträge beim Leistenden in einer Reihe von Fällen steuermindernd zu berücksichtigen. Dieser gesetzlich verankerte Zusammenhang wird als Korrespondenzprinzip bezeichnet.¹ In der Wechselwirkung kommt zum Ausdruck, dass die finanzielle Leistungsfähigkeit des Empfängers nach der Ansicht des Gesetzgebers durch das Zufließen der Bezüge gestärkt wird, dass sich aber andererseits die des Leistenden entsprechend verringert. Die erwähnte korrespondierende Regelung sieht das EStG für die folgenden drei Fallgruppen vor.

- ▶ Unentgeltliche Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen: Zwischen dem Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG (ab 2015: § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG) beim Verpflichteten und der Erfassung der sonstigen Bezüge beim Berechtigten nach § 22 Nr. 1 EStG (2008 bis 2014: § 22 Nr. 1b EStG; ab 2015: § 22 Nr. 1a EStG) besteht ein Korrespondenzprinzip. Das heißt, Versorgungsleistungen sind beim Berechtigten als Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen nach § 22 Nr. 1a EStG nur zu versteuern, soweit der Verpflichtete zum Abzug der Leistungen als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG berechtigt ist. Dies gilt sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach.² Insoweit liegt im Bereich des Rechtsinstituts des Vermögensübergabevertrages eine Sondersituation vor, die sich mit der Unentgeltlichkeit der Vermögensübergabe begründet. Weil der Vermögensübernehmer die Einkünfte aus dem zuvor übertragenen Vermögen erzielt, sie aber letztlich (zumindest teilweise) in Form der Versorgungsleistungen an den Vermögensübergeber weiterleiten muss, bei dem sie damit die steuerliche Leistungsfähigkeit erhöhen, wird über den Sonderausgabenabzug verbunden mit der Besteuerung beim Empfänger ein rechtstechnischer Einkünfte-transfer geschaffen, der aus diesem Grund eine Korrespondenz bedingt.

1 BFH, Urteil vom 19.10.1978, VIII R 9/77, BStBl 1979 II S. 133, mit Hinweis auf die amtliche Begründung zu § 11 EStG 1920.

2 BFH, Urteil vom 26.7.1995, X R 113/93, BStBl 1996 II S. 157.

Zum Teil wird in der Literatur die Auffassung vertreten, dass sich die Abziehbarkeit als Sonderausgaben ergibt, weil die wiederkehrenden Bezüge gemäß § 22 Nr. 1 EStG steuerpflichtig sind (aufgrund ihrer Wiederkehr). Diese Argumentation erscheint u. E. jedoch nicht systemgerecht – zumal der BFH es inzwischen ablehnt, Einkünfte i. S. d. § 22 Nr. 1 EStG allein aufgrund ihrer Wiederkehr anzunehmen¹ – und wird vom GrS in seinem Beschluss vom 12.5.2003² auch abgelehnt. Bei der Vermögensübergabe ist die Argumentationskette genau andersherum. Dies wird ab 2008 auch aus dem Gesetz deutlich, indem der Gesetzgeber in § 22 Nr. 1b EStG geregelt hat, dass (nur) Einkünfte aus Versorgungsleistungen zu den sonstigen Einkünften gehören, soweit sie nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG vom Geber abgezogen werden können. Der Gesetzgeber hat diese Regelung seit 2011 nochmals präzisiert, wonach Versorgungsleistungen gem. § 22 Nr. 1b EStG (seit 2015: § 22 Nr. 1a EStG) vorliegen, soweit für diese die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug erfüllt sind. Auf die tatsächliche Inanspruchnahme oder eine steuerliche Auswirkung durch den Sonderausgabenabzug kommt es dabei nicht an.

Ist die Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Leistungen hingegen als entgeltlicher Veräußerungsvorgang zu beurteilen (zur Abgrenzung gegenüber der unentgeltlichen Vermögensübergabe vgl. Rz. 541), besteht keine Korrespondenz zwischen Abziehbarkeit beim Leistenden und Besteuerung beim Empfänger.

- Das EStG sieht ferner grundsätzlich eine Wechselwirkung zwischen der Steuerpflicht beim Empfänger und dem Abzug beim Leistenden hinsichtlich wiederkehrender Zuwendungen vor.³ Werden derartige Zuwendungen freiwillig oder aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht oder einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person gewährt, sind die Zuwendungen dem Empfänger nicht zuzurechnen (§ 22 Nr. 1 Satz 2 EStG). Andererseits kann der Leistende sie nicht abziehen (§ 12 Nr. 2 EStG). Der Zweck dieser schon im EStG 1920 enthaltenen Regelung besteht darin, eine doppelte steuerliche Belastung zu vermeiden, zu der es kommen würde, wenn die Zuwendungen beim Empfänger besteuert wurden, obwohl sie beim Leistenden nicht abgezogen werden durften. Da derartige Zahlungen auch in anderen Ländern regelmäßig nicht steuermindernd berücksichtigt werden können, gilt die Korrespondenz seit dem VZ 2009 unabhängig davon, ob

1 BFH, Urteil vom 25.10.1994, VIII R 79/91, BStBl 1995 II S. 121.

2 BFH, Beschluss des GrS 1/00, BStBl 2004 II S. 95.

3 Zu den Ausnahmen, die sich aus § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 EStG ergeben, vgl. Rz. 116 ff.

der Leistende unbeschränkt einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig ist. Das Tatbestandsmerkmal der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht oder unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht des Leistenden war bis einschließlich VZ 2008 zusätzlich erforderlich, um die Zurechnung beim Empfänger zu verhindern.¹ Durch die Änderung sind europarechtliche Bedenken gegen den Ausschluss von nicht unbeschränkt Steuerpflichtigen beseitigt worden.²

Die korrespondierende Wirkung erstreckt sich auch auf Fälle, in denen freiwillig wiederkehrende Zuwendungen Betriebsausgaben einer (unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen) Körperschaft sind. Zwar ist § 12 Nr. 2 EStG auf Körperschaften nicht anwendbar, das Abzugsverbot ergibt sich jedoch aus § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG. Nach dieser Vorschrift dürfen Geschenke, d. h. unentgeltliche Zuwendungen, den Gewinn grundsätzlich nicht mindern. Ausnahmen gelten nur für Geschenke an Arbeitnehmer und für Geschenke, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Wirtschaftsjahr je Empfänger insgesamt 35 € nicht übersteigen. Infolge dieser Regelung dürfte für die Anwendung des vor der Einführung des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG ergangenen umstrittenen BFH-Urteils vom 27.11.1959,³ wonach wiederkehrende Zuwendungen in derartigen Fällen zu besteuern waren, kein Raum mehr sein.

- Schließlich gehören Unterhaltsleistungen nur zu den Einnahmen i. S. d. § 22 Nr. 1a EStG, soweit für diese die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG beim Leistenden erfüllt sind (sog. Realsplitting).

77–80 (Einstweilen frei)

V. Nicht steuerbare Zuwendungen i. S. d. § 12 Nr. 2 EStG

1. Grenzen der Wechselwirkung zwischen § 12 Nr. 2 EStG und § 22 Nr. 1 EStG

- 81 Werden wiederkehrende Bezüge freiwillig oder aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht oder einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person gewährt, so sind sie nach § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 1 EStG grundsätzlich nicht

1 Vgl. § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG i. d. F. des JStG 2009 vom 19.12.2008, BGBl 2008 I S. 2794.

2 Das FG Hamburg hatte mit Urteil vom 28.6.2007, 3 K 237/06, EFG 2008 S. 768 entsprechende Bedenken geäußert.

3 VI 172/59 U, BStBl 1960 III S. 65.

dem Empfänger zuzurechnen. Die Vorschrift korrespondiert damit im Wesentlichen mit § 12 Nr. 2 EStG. Danach werden freiwillige Zuwendungen, Zuwendungen aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht und Zuwendungen an eine gegenüber dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gesetzlich unterhaltsberechtigten Person oder deren Ehegatten beim Verpflichteten vom Abzug (Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben) ausgeschlossen, auch wenn diese Zuwendungen auf einer besonderen Vereinbarung beruhen. Vgl. insoweit auch die Ausführungen zum Korrespondenzprinzip in Rz. 76.

Allerdings sind die Vorschriften des § 12 Nr. 2 EStG und des § 22 Nr. 1 EStG in ihrem Wortlaut nicht genau aufeinander abgestimmt. Während § 12 Nr. 2 EStG den Abzug von „Zuwendungen“ (vgl. Rz. 86 ff.) ausschließt, betrifft die Befreiung nach § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG weitergehend „Bezüge“, d. h. sämtliche Einnahmen i. S. d. § 8 EStG. Dem Grundgedanken der beiden Bestimmungen entsprechend, bleiben jedoch beim Empfänger auch nur „Zuwendungen“ steuerfrei.¹

Dass wiederkehrende Zuwendungen dem Empfänger nicht zugerechnet werden, setzte bis einschließlich zum Veranlagungszeitraum 2008 unbeschränkte Einkommensteuerpflicht oder – von Ausnahmen abgesehen – unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht des Leistenden voraus. War diese Voraussetzung nicht erfüllt, ergab sich aus § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG durch Umkehrschluss, dass die Zuwendungen beim Empfänger zu besteuern waren. Ab dem Veranlagungszeitraum 2009 hat der Gesetzgeber wegen europarechtlicher Bedenken auf das Tatbestandsmerkmal der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht oder der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht verzichtet (vgl. hierzu auch Rz. 76).

82

Handelt es sich um Unterhaltsleistungen geschiedener oder dauernd getrennt lebender Ehegatten oder Lebenspartner, kommt es allerdings auch in Veranlagungszeiträumen vor 2009 nicht zur Zurechnung beim Empfänger der Unterhaltsleistungen, wenn die Unterhaltsleistungen von einem nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Geber erbracht werden. In diesem Fall greift § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG zwar nicht, so dass § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG wieder zum Zuge kommen könnte, der dem Empfänger die Unterhaltsleistungen steuerlich zuordnet. Der BFH hat allerdings mit Urteil vom 31.3.2004² entschieden, dass § 22 Nr. 1a EStG als Spezialvorschrift für sämtliche Unterhaltsleistungen, die

83

1 Gl. A. Herrmann/Heuer/Raupach, § 22 EStG, Anm. 233.

2 X R 18/03, BStBl 2004 II S. 1047.

ein unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger Ehegatte von seinem geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten bezieht, eine Sperrwirkung entfaltet und die allgemeine Regelung zur Versteuerung wiederkehrender Bezüge in § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG insoweit verdrängt (vgl. hierzu auch Rz. 2423 ff.).

84–85 *(Einstweilen frei)*

2. Zuwendungen

86 Zuwendungen sind geldwerte Leistungen, die nach der herrschenden Meinung unentgeltlich, d. h. ohne Gegenleistung zufließen.¹

87 Stehen die wiederkehrenden Leistungen daher im Zusammenhang mit einer (teil-)entgeltlichen Vermögensübertragung (vgl. hierzu im Einzelnen Rz. 526 ff.), handelt es sich grundsätzlich nicht um Zuwendungen. Ist allerdings der Kapital- oder Barwert der wiederkehrenden Leistungen höher als der Wert des übertragenen Vermögens, ist Entgeltlichkeit nur in Höhe des angemessenen Kaufpreises anzunehmen. In diesem Fall ist der übersteigende Betrag eine Zuwendung i. S. d. § 12 Nr. 2 EStG. Ist der Kapital- oder Barwert der wiederkehrenden Leistungen mehr als doppelt so hoch wie der Wert des übertragenen Vermögens, liegt nach Auffassung der FinVerw insgesamt eine Zuwendung i. S. d. § 12 Nr. 2 EStG vor.²

88 Werden im Rahmen einer Vermögensübergabe im Wege der vorweggenommenen Erbfolge wiederkehrende Leistungen vereinbart und liegen die Voraussetzungen einer unentgeltlichen Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen vor (vgl. hierzu im Einzelnen Rz. 146 ff.), handelt es sich bei den vereinbarten Versorgungsleistungen nicht um Zuwendungen, sondern um den Transfer von Einkünften.

89–90 *(Einstweilen frei)*

3. Freiwillige Zuwendungen

91 Freiwillig ist eine Zuwendung, wenn sie ausschließlich auf einer Willensentscheidung des Steuerpflichtigen beruht und er diese Entscheidung auch hätte unterlassen können. Der Entscheidung darf folglich keine gesetzliche oder ver-

1 BFH, Urteil vom 27.2.1992, X R 139/88, BStBl 1992 II S. 612; gl. A. Schmidt, § 12, Rz. 35 f.; Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 12 EStG, Rz. C 10.

2 BMF, Schreiben vom 11.3.2010, BStBl 2010 I S. 227, Rz. 66.

tragliche Verpflichtung, keine behördliche Anordnung und keine rechtsverbindliche Anordnung eines Dritten (z. B. ein Testament) zugrunde liegen.¹

Ob Zuwendungen freiwillig gewährt werden, kann schwierig zu beurteilen sein. In vielen Fällen muss durch Auslegung geklärt werden, ob der Empfänger die Leistungen aufgrund eines Rechtsanspruchs erhält.

Fallen freiwillig wiederkehrende Bezüge im Rahmen einer der ersten sechs Einkunftsarten an (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 EStG), sind sie steuerlich wie wiederkehrende Bezüge zu behandeln, die auf einer wirksamen rechtlichen Verpflichtung beruhen. Dass freiwillige wiederkehrende Bezüge zu einer dieser Einkunftsarten gehören, kommt allerdings nicht häufig vor.

(Einstweilen frei)

92–95

4. Freiwillig begründete Rechtspflicht

Zuwendungen beruhen z. B. auf einer freiwillig begründeten Rechtspflicht, wenn sie durch einen rechtsverbindlichen Vertrag zwischen Empfänger und Leistendem vereinbart worden sind. 96

Unter welchen Voraussetzungen eine Rechtspflicht als freiwillig begründet angesehen werden muss, ist nicht hinreichend geklärt. Sicher ist allerdings, dass nur Rechtspflichten in Betracht kommen, die auf einem Rechtsgeschäft beruhen. Rechtspflichten, die sich aus gesetzlichen Vorschriften ergeben, entstehen nicht freiwillig. Auch wenn eine gesetzliche Verpflichtung, Schadenersatz zu leisten, auf eine einmalige Leistung gerichtet war und dann aufgrund eines Vergleichs zu einer Rentenverpflichtung wird, beruht Letztere u. E. nicht auf einer freiwillig begründeten Rechtspflicht.² Der Vergleich wird zwar freiwillig abgeschlossen; die damit beabsichtigte Änderung der Zahlungsweise rechtfertigt es aber nicht, die Verpflichtung, die ihrem Wesen nach weiterhin den gesetzlich angeordneten Schadenersatz zum Gegenstand hat, als freiwillig begründet anzusehen.

(Einstweilen frei)

97–100

1 BFH, Urteil vom 4.2.1975, VIII R 71/70, BStBl 1975 II S. 529 und vom 25.8.1987, IX R 98/82, BStBl 1988 II S. 344; gl. A. Herrmann/Heuer/Raupach, § 12 EStG, Anm. 110.

2 Gl. A. Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 12 EStG, Rz. C 46.

5. Zuwendungen an eine unterhaltsberechtigzte Person

a) Abgrenzung des betroffenen Personenkreises

- 101 Die Rechtswirkungen von § 12 Nr. 2 und § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG betreffen nach dem Wortlaut des Gesetzes Zuwendungen an sämtliche Personen, die kraft Gesetzes Unterhaltsleistungen verlangen können. Nach allgemeiner Ansicht ist jedoch regelmäßig nur derjenige gesetzlich unterhaltsberechtigzt i. S. dieser Vorschrift, dessen Unterhaltsanspruch sich aus dem Familienrecht ergibt. § 12 Nr. 2 und § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG sind daher nicht anwendbar, wenn die Unterhaltsleistungen als Schadenersatz nach § 843 Abs. 2 oder nach § 844 Abs. 2 BGB erfolgen und der Geschädigte gegen den Schädiger keinen familienrechtlichen Unterhaltsanspruch hat.¹ Nach § 843 Abs. 2 BGB ist eine Geldrente wegen Verletzung des Körpers oder der Gesundheit zu zahlen. In den Fällen des § 844 Abs. 2 BGB werden die Bezüge gezahlt, weil der Schädiger den Tod des Unterhaltsverpflichteten schuldhaft verursacht und damit dem Geschädigten Unterhaltsansprüche entzogen hat.

Dies hatte früher grundsätzlich zur Folge, dass der Zahlungsverpflichtete die Unterhaltsleistungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG als Sonderausgaben steuermindernd geltend machen konnte. Hinsichtlich der Besteuerung beim Empfänger hatte sich der BFH zwar mit Urteil vom 25.10.1994² gegen eine Besteuerung ausgesprochen; dem hatte sich die FinVerw jedoch nicht angeschlossen. Ab dem Veranlagungszeitraum 2008 ist der Abzug als Sonderausgaben allerdings entfallen, weil der Gesetzgeber den Anwendungsbereich des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG (ab 2015: § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG) auf Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit unentgeltlichen Vermögensübergaben im Wege der vorweggenommenen Erbfolge eingeschränkt hat. Gleiches gilt für die Steuerpflicht beim Empfänger nach § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG. Denn die FinVerw hat sich mit BMF-Schreiben vom 15.7.2009³ der Auffassung des BFH⁴ angeschlossen und ihren Nichtanwendungserlass⁵ zum BFH-Urteil vom 25.10.1994 aufgehoben.

1 BFH, Urteil vom 19.10.1978, VIII R 9/77, BStBl 1979 II S. 133.

2 VIII R 79/91, BStBl 1995 II S. 121.

3 BStBl 2009 I S. 836.

4 BFH, Urteil vom 26.11.2008, X R 31/07, BStBl 2009 II S. 651.

5 BMF, Schreiben vom 8.11.1995, BStBl 1995 I S. 705.

BEISPIEL: Abgrenzung Schadenslast – Unterhaltsrente

A, der schuldhaft den Tod seines Arbeitskollegen B verursacht hat, ist verurteilt, der Ehefrau des Getöteten monatlich 1 000 € zu zahlen. Er hat diese Verpflichtung während des gesamten Veranlagungszeitraums 2006 erfüllt.

Bei der Ermittlung des Einkommens des A sind die Zahlungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG in voller Höhe als Sonderausgaben zu berücksichtigen. Eine Leibrente liegt nicht vor, da ein Rentenstammrecht fehlt.¹ Die Zahlungen stellen zwar Zuwendungen dar, weil ihnen keine Gegenleistung gegenübersteht, und die Ehefrau des Getöteten hat einen gesetzlichen Unterhaltsanspruch gegen A; § 12 Nr. 2 EStG schließt jedoch den Abzug der Aufwendungen nicht aus, weil sich der Anspruch nicht auf familienrechtliche Vorschriften stützt. Aufgrund der Verurteilung des A beruht die Zahlung auf einem besonderen Verpflichtungsgrund; sie ist weder freiwillig noch beruht sie auf einem freiwilligen Rechtsgrund. Ab dem VZ 2008 entfällt allerdings der Sonderausgabenabzug, weil die Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG auf Versorgungsleistungen eingeschränkt worden ist.

B hat im Jahr 2006 $12 \times 1\,000\text{ €} = 12\,000\text{ €}$ Einnahmen bezogen. Nach neuerer Rechtslage sind diese nicht mehr steuerpflichtig, da neben dem BFH² auch die FinVerw³ sich gegen eine Besteuerung ausgesprochen hat.

Gesetzlich unterhaltsberechtig i. S. d. § 12 Nr. 2 und § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG ist nicht nur, wer tatsächlich als Gläubiger Unterhaltsleistungen verlangen kann. Abweichend vom bürgerlichen Recht genügt es für die Anwendung dieser Bestimmungen, dass Geber und Empfänger der Zuwendungen zu dem Kreis von Personen gehören, zwischen denen ein gesetzlicher Unterhaltsanspruch familienrechtlicher Art möglich ist.⁴ Diese Auslegung des Gesetzes berücksichtigt am besten den Grundgedanken des § 12 Nr. 2 EStG, dass Zuwendungen an besonders nahe stehende Personen Aufwendungen für die private Lebenshaltung darstellen. Solche Zuwendungen sind deshalb beim Leistenden auch nicht abziehbar und dementsprechend vom Empfänger nicht zu versteuern, wenn es an einem Unterhaltsanspruch familienrechtlicher Art nur fehlt, weil der Empfänger nicht bedürftig ist (§ 1602 BGB) oder weil eine andere Person vorrangig für den Unterhalt zu sorgen hat (§§ 1606, 1608 BGB) oder weil die gesetzliche Unterhaltspflicht durch eine vertragliche Regelung abbedungen worden ist.⁵ Es ist daher unerheblich, ob die Zuwendungen den Betrag, der kraft Gesetzes als Unterhalt geschuldet wird, übersteigen.

1 BFH, Urteil vom 5.4.1965, VI 330/63 U, BStBl 1965 III S. 359 und vom 31.10.1969, VI R 60/68, BStBl 1970 II S. 115.

2 BFH, Urteile vom 25.10.1994, VIII R 79/91, BStBl 1995 II S. 121, und vom 28.11.2008, X R 31/07, BStBl 2009 II S. 651.

3 BMF, Schreiben vom 15.7.2009, BStBl 2009 I S. 836.

4 BFH in st. Rechtsprechung, vgl. Urteil vom 19.10.1978, VIII R 9/77, BStBl 1979 II S. 133, m. w. N.

5 BFH, Urteile vom 6.11.1970, VI R 94/69, BStBl 1971 II S. 99 und vom 31.10.1973, VI R 206/70, BStBl 1974 II S. 86.

- 103 Allerdings hat die weite Auslegung des Begriffs „gesetzlich unterhaltsberechtigter Person“ ihre Bedeutung verloren, seit das Abzugsverbot des § 12 Nr. 2 EStG auch Zuwendungen aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht umfasst. Wiederkehrende Zuwendungen an Personen, die einen gesetzlichen Unterhaltsanspruch gegen den Leistenden haben können, ihn aber nicht haben, weil sie nicht bedürftig sind, erfolgen entweder freiwillig oder sie beruhen auf einer freiwillig begründeten Rechtspflicht und sind daher ebenso vom Abzugsverbot betroffen.
- 104 Folgenden Personen kann ein familienrechtlicher Unterhaltsanspruch zustehen:
- ▶ Verwandten in gerader Linie (§ 1601 BGB). Diese Vorschrift gilt auch für Unterhaltsansprüche des nichtehelichen Kindes gegen den Vater oder des Vaters eines solchen Kindes gegen das Kind;
 - ▶ einem geschiedenen Ehegatten (§§ 1569 ff. BGB);
 - ▶ einem getrennt lebenden Ehegatten (§ 1361 BGB);
 - ▶ einem adoptierten Kind gegenüber den Adoptiveltern (§§ 1754, 1601 BGB);
 - ▶ der Mutter eines nichtehelichen Kindes gegen den Vater des Kindes für eine bestimmte Dauer (§ 1615l BGB) und umgekehrt, der Vater gegen die Mutter, wenn er das Kind betreut;
 - ▶ einem eingetragenen Lebenspartner (seit dem 1.8.2001; § 5 LPartG).

b) Übergang der Unterhaltsverpflichtung auf den Erben

- 105 Geht die Unterhaltsverpflichtung, die das Abzugsverbot des § 12 Nr. 2 EStG auslöste, auf den Erben des ursprünglich Verpflichteten über, darf auch er nach h. M. die Rente oder dauernde Last nicht abziehen.¹ Das gilt ohne Rücksicht darauf, ob der Unterhaltsberechtigte auch gegenüber dem Erben einen familienrechtlichen Unterhaltsanspruch haben kann. Ist das nicht der Fall, reicht also der auf dem Erbrecht beruhende Unterhaltsanspruch für die Weitergeltung des Abzugsverbots aus.²

1 Vgl. insbesondere RFH, Urteile vom 6.5.1936, RStBl 1936 S. 861, und vom 14.10.1942, RStBl 1943 S. 5; BFH, Urteil vom 7.12.1962, VI 115/62 U, BStBl 1963 III S. 135; Herrmann/Heuer/Raupach, § 12 EStG, Anm. 115 „Unterhaltspflicht nach Erbfall“; Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 12 EStG, Rz. C 55.

2 Niedersächsisches FG, Urteil vom 29.8.1979, VIII 209/78, EFG 1980 S. 123.

c) Ausnahmeregelung für dauernd getrennt lebende oder geschiedene Ehegatten

Seit dem Veranlagungszeitraum 1979 ist das Abzugsverbot des § 12 Nr. 2 EStG 106 für Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen insofern durchbrochen, als Unterhaltsleistungen an den dauernd getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten bis zum Höchstbetrag von 13 805 € jährlich als Sonderausgaben abziehbar sind (§ 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG). Seit dem 19.7.2013 gilt dies aufgrund des Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes in Umsetzung der Entscheidung des BVerfG vom 7.5.2013 auch für dauernd getrennt lebende oder geschiedene Lebenspartner (§ 2 Abs. 8 EStG). Zu den Einzelheiten vgl. Rz. 2411 ff.

d) Zuwendungen des Ehegatten/Lebenspartners des gesetzlich Unterhaltspflichtigen und Zuwendungen an den Ehegatten/Lebenspartner des gesetzlich Unterhaltsberechtigten

Bis zum Jahr 1958 waren die § 12 Nr. 2 und § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG 107 aufeinander abgestimmt. Im Steueränderungsgesetz 1958 wurde die Fassung des § 12 Nr. 2 EStG ergänzt. Seitdem ist auch der Abzug von Zuwendungen ausdrücklich unterbunden, die der Ehegatte/Lebenspartner des gesetzlich Verpflichteten der unterhaltsberechtigten Person zukommen lässt. Das Gleiche gilt für Zuwendungen, mit denen der Verpflichtete nicht die gesetzlich unterhaltsberechtigten Person, sondern deren Ehegatten/Lebenspartner bedenkt. Die entsprechende Ergänzung in § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG ist seinerzeit unterblieben. Aus dem Wortlaut des § 22 EStG ist die Steuerfreiheit der Zuwendungen in diesen Fällen nicht direkt ableitbar. Sie ergibt sich aber aus analoger Anwendung des § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG, die wegen des Zusammenhangs mit § 12 Nr. 2 EStG geboten ist.¹ Im Übrigen ergibt sich in den erwähnten Fällen ein Abzugsverbot auch daraus, dass die Leistungen auf einer freiwillig begründeten Rechtspflicht beruhen.

BEISPIEL: Unterhaltsrente an die Schwiegereltern

A hat sich in einem notariell beurkundeten Vertrag verpflichtet, seiner Schwiegermutter auf Lebenszeit monatlich 200 € zu zahlen.

Die Zahlungen sind nicht abziehbar (§ 12 Nr. 2 EStG), da die Empfängerin ihrer Tochter gegenüber unterhaltsberechtigten ist, A also an eine gegenüber seinem Ehegatten gesetzlich unterhaltsberechtigten Person leistet.

Die Schwiegermutter des A hat die empfangenen Bezüge in entsprechender Anwendung des § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG nicht zu versteuern.

1 Herrmann/Heuer/Raupach, § 22 EStG, Anm. 233.

BEISPIEL: Unterhaltsrente an Stiefelternteil

B zahlt seinem Stiefvater aufgrund eines formgerechten Vertrages monatlich 200 €, die er auf dessen Lebenszeit zugesagt hat.

Die Zahlungen sind bei B nicht abziehbar (§ 12 Nr. 2 EStG), denn der Empfänger ist der Ehegatte einer B gegenüber unterhaltsberechtigten Person, der Mutter des B.

Beim Stiefvater des B bleiben die zugeflossenen Bezüge steuerfrei.

108–110 (Einstweilen frei)

6. Bedeutung der unbeschränkten Steuerpflicht des Leistenden (bis VZ 2008)

111 Für die Erfassung der Zuwendungen beim Empfänger wegen Fehlens der unbeschränkten Steuerpflicht des Leistenden ist es in VZ bis einschließlich 2008 gleichgültig, ob die Gelder, mit denen der Leistende die Zuwendungen bestritten hat, aus inländischen Einkünften i. S. d. § 49 EStG herrühren oder ob die Zuwendungen aus im Inland nicht besteuerten Mitteln stammen.

BEISPIEL: Unterhaltsrente bei beschränkter Einkommensteuerpflicht des Leistenden

A hat im Jahr 2002 seiner in Düsseldorf lebenden Schwester in einem notariell beurkundeten Vertrag freiwillig auf Lebenszeit eine monatlich zu zahlende Leibrente zugesagt (Fälligkeit jeweils am 1. des Monats). Am 4.5.2006 verlegt A seinen Wohnsitz nach Spanien. Nach seiner Wohnsitzverlegung leistet er die Zahlungen an seine Schwester von Spanien aus. A ist im Übrigen seit Jahren Eigentümer eines großen Mietwohngrundstücks in Köln. Seine Einkünfte erzielt er jedoch überwiegend in Spanien.

Für A sind im Jahr 2006 zwei Veranlagungen durchzuführen. Bei der Veranlagung aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht dürfen sich die bis zur Wohnsitzverlegung gezahlten fünf Rentenzahlungen nicht als Sonderausgabe auswirken (§ 12 Nr. 2 EStG), da die Verpflichtung freiwillig begründet worden ist. Andererseits bleiben die Bezüge bei der Schwester des A steuerfrei (§ 22 Nr. 1 Satz 2 EStG).

Bei der Veranlagung aufgrund der beschränkten Steuerpflicht bleibt A der Abzug der nach der Wohnsitzverlegung erbrachten Rentenzahlungen nicht nur nach § 12 Nr. 2 EStG, sondern auch nach § 50 Abs. 1 Satz 3 EStG versagt. Die Schwester des A hat die Rentenbezüge, die sie ab dem 1.6.2006 erhält, allerdings als Einnahmen nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG zu erklären, weil A im Zeitpunkt des Zufließens nicht mehr unbeschränkt steuerpflichtig ist. Die Höhe des Ertragsanteils richtet sich nach dem bei Beginn der Rente im Jahr 2002 vollendeten Lebensjahrs der Schwester und nicht nach dem Alter zum Zeitpunkt der erstmaligen Steuerpflicht.

A könnte die nach der Wohnsitzverlegung erbrachten Leibrentenzahlungen auch dann nicht abziehen, wenn er sie aus den Mieteinnahmen des Grundstücks in Köln bestreiten würde.

Ab dem Veranlagungszeitraum 2009 entfällt für B die Besteuerung aufgrund der Änderung des § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG durch das JStG 2009 vom 19.12.2008.¹

Für ausländische Studenten und Schüler, die im Geltungsbereich des EStG wohnen oder sich aufhalten und eine deutsche Hochschule oder andere Lehranstalt besuchen, sieht die FinVerw in R 22.2 EStR eine Billigkeitsregelung vor. Die von im Ausland ansässigen Angehörigen geleisteten Unterrichts-, Schul- oder Studiengelder werden, soweit sie nicht schon nach DBA steuerfrei sind, auch in VZ vor 2009 nicht zur Einkommensteuer herangezogen, wenn die Empfänger nur zu Zwecken ihrer Ausbildung oder Fortbildung in der Bundesrepublik Deutschland wohnen oder sich aufhalten und auf die Bezüge überwiegend angewiesen sind. Entsprechendes gilt für ausländische Praktikanten.

(Einstweilen frei)

113–115

7. Ausnahme von der Steuerbefreiung nach § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG

a) Grund für die Rückausnahme

Freiwillige oder aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht empfangene Zuwendungen gehören dennoch ausnahmsweise zu den steuerpflichtigen Einnahmen, wenn

- ▶ die Bezüge von der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse außerhalb der Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke i. S. d. §§ 52 bis 54 AO gewährt werden oder
- ▶ es sich um Bezüge i. S. d. § 1 der Verordnung über die Steuerbegünstigung von Stiftungen handelt, die an die Stelle von Familienfideikommissen getreten sind, in der im BGBl Teil III, Gliederungsnummer 611-4-3, veröffentlichten bereinigten Fassung.
- ▶ Seit dem VZ 2009 gilt dies unabhängig von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht, da es auch für die Steuerbefreiung nach § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG darauf nicht mehr ankommt (vgl. hierzu auch Rz. 76 und 81). Für VZ vor 2008 war zudem erforderlich, dass der Leistende unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist.

Bis zur Umstellung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens auf das Halbeinkünfteverfahren galt die Ausnahmeregelung in § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 EStG nur für von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaften,

¹ BGBl 2008 I S. 2794.

Personenvereinigungen und Vermögensmassen. Der Grund für die ab dem VZ 1986 geltende Regelung¹ lag darin, dass eine doppelte steuerliche Entlastung der Bezüge vermieden werden sollte, die dadurch eintrat, dass der Geber steuerbefreit war und der Empfänger die Bezüge nicht zu versteuern brauchte.² Eine derartige Doppelentlastung ergab sich in den Fällen, in denen steuerbefreite Stiftungen den Stiftern und ihren Angehörigen wiederkehrende Bezüge gewährten. Vor dem Veranlagungszeitraum waren diese Bezüge für den Empfänger nach § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG steuerfrei, da die Bezüge entweder freiwillig (kein Rechtsanspruch auf Stiftungsleistungen) oder aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht gewährt wurden.³

- 118 Im Zusammenhang mit der Abschaffung des Anrechnungsverfahrens und der Umstellung auf das Halbeinkünfteverfahren sowie der Senkung des Körperschaftsteuersatzes auf 25 % (im Wesentlichen ab dem VZ 2002) sind Bezüge i. S. d. § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 1 EStG, die an sich – korrespondierend zum Abzugsverbot in § 12 Nr. 2 EStG – beim Empfänger steuerfrei wären, auch dann steuerpflichtig, wenn der Leistende selbst steuerpflichtig ist. Trotz des in diesem Fall beim Leistenden ohnehin wirksam werdenden Abzugsverbots, ergibt sich eine steuerliche Vorbelastung nur noch in Höhe des Körperschaftsteuersatzes von 25 %. Durch die ergänzende Besteuerung beim Empfänger über § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a EStG und die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 Buchst. i EStG) wird die systemimmanente Gesamtsteuerbelastung hergestellt. Betroffen sein dürften hiervon insbesondere unentgeltlich zufließende wiederkehrende Bezüge aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (§ 64 AO) von im Übrigen nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen. Mit Wirkung ab dem VZ 2009 ist an die Stelle des Halbeinkünfteverfahrens das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Buchst. i EStG) getreten, wonach beim Empfänger in den maßgebenden Fällen 60 % der Einnahmen der Besteuerung unterliegen.
- 119 Bezüge von steuerbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen fallen allerdings nicht unter das Halbeinkünfteverfahren; da insoweit auf der Ebene der Körperschaft keine Vorbelastung eintritt, sind diese

1 Eingeführt durch das Steuerbereinigungsgesetz 1986 – StBereinG 1986 –, BGBl 1985 I S. 2436, BStBl 1985 I S. 735.

2 BT-Drucks. 10/4513 S. 64; Stiftungsbericht der Bundesregierung vom 1.7.1979, BT-Drucks. 8/3165 S. 10.

3 BFH, Urteil vom 25.8.1987, IX R 98/82, BStBl 1988 II S. 344; Stiftungsbericht der Bundesregierung vom 11.9.1979, BT-Drucks. 8/3165 S. 6.

Bezüge weiterhin in voller Höhe nach § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a EStG beim Empfänger zu erfassen.

Anzuwenden ist die Regelung erstmals auf Bezüge, die nach Ablauf des Wirtschaftsjahres der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse erzielt werden, die die Bezüge gewährt, für das das Anrechnungsverfahren letztmalig anzuwenden ist (im Regelfall erstmalige Anwendung im Veranlagungszeitraum 2002). 120

(Einstweilen frei)

121–125

b) Voraussetzungen für § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a EStG

Voraussetzung ist, dass die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse die Bezüge außerhalb der Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke i. S. d. §§ 52 bis 54 AO gewährt. Bei den Zwecken i. S. d. §§ 52 bis 54 AO handelt es sich um gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke. In Erfüllung dieser Zwecke werden z. B. Leistungen einer mildtätigen Körperschaft (§ 53 AO) an hilfsbedürftige Personen erbracht. Um Leistungen, die außerhalb der genannten Zwecke erbracht werden, kann es sich z. B. handeln, wenn eine steuerbegünstigte Stiftung im Rahmen des § 58 Nr. 5 AO Leistungen an ihren Stifter oder seine nächsten Angehörigen erbringt. Nachdem die Regelung nicht mehr nur für von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen gilt, können auch Leistungen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die außerhalb der steuerbegünstigten Zwecke erbracht werden, zu Einnahmen nach § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a EStG führen.¹ 126

c) Voraussetzungen für § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. b EStG

Über § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. b EStG werden Bezüge von steuerpflichtigen oder steuerfreien Stiftungen i. S. d. § 1 der Verordnung über die Steuerbegünstigung von Stiftungen vom 13.2.1926² in der im BGBl Teil III, Gliederungsnummer 611-4-3 wiedergegebenen Fassung erfasst. Stiftungen i. S. dieser Vorschrift sind solche, die an die Stelle von Familienfideikommissen getreten sind. Gemäß Art. 155 Abs. 2 Satz 2 der Weimarer Verfassung waren Familienfideikommisse aufzulösen. Dabei handelte es sich um unselbständige Vermögensmassen, die kraft rechtsgeschäftlicher Anordnung unveräußerlich und in bestimmter Ordnung vererblich waren; sie bildeten lediglich Sonderver-

1 Vgl. auch Herrmann/Heuer/Raupach, § 22 EStG, Anm. 242.

2 RGBl 1926 I S. 101.

mögen des jeweiligen Inhabers mit der Auflage, es zu erhalten und innerhalb der Familie weiterzugeben. Diese Familienfideikomisse konnten nach einem besonderen Gesetz in Stiftungen umgewandelt werden. Nach § 1 der Verordnung v. 13.2.1926 bleiben bei der Körperschaftsteuer-Veranlagung dieser Stiftungen solche Einkünfte außer Ansatz, die nach freiem Ermessen des Stiftungsvorstands an Bezugsberechtigte, unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Familienmitglieder verteilt wurden.¹ Gewährt eine Stiftung i. S. d. genannten Verordnung freiwillige laufende Zuwendungen, die sie nicht nach der Verordnung abziehen kann, so hat der Empfänger diese nach § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. b EStG zu versteuern.

128–130 (*Einstweilen frei*)

d) Konkurrenzverhältnis zu § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG

- 131 Nicht abschließend geklärt ist das Konkurrenzverhältnis zwischen § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a EStG und § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG. Nach der letztgenannten Vorschrift gehören auch Einnahmen aus Leistungen einer nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die Gewinnausschüttungen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG vergleichbar sind und nicht bereits nach dieser Vorschrift der Besteuerung unterliegen, zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Sofern es sich um wiederkehrende Leistungen handelt, scheinen damit sowohl die Voraussetzungen für eine Erfassung als Kapitaleinkünfte, als auch für eine Erfassung als sonstige Einkünfte erfüllt. Zwar gilt für beide Normen das Halbeinkünfteverfahren (gemäß § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG für die Einkünfte i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG und gemäß § 3 Nr. 40 Buchst. i EStG für die Einkünfte i. S. d. § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG); entscheidend ist die Zuordnung aber für die Frage des Kapitalertragsteuerabzugs bzw. ab 2009 für die Abgeltungsteuer und für die Gewährung des Sparer-Freibetrags.
- 132 Unseres Erachtens sollte das Konkurrenzverhältnis folgendermaßen gelöst werden:
- ▶ Aufgrund der subsidiären Bedeutung des § 22 Nr. 1 EStG (vgl. hierzu im Einzelnen Rz. 66 ff.) liegen vorrangig Einkünfte i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG vor.

¹ Vgl. auch Herrmann/Heuer/Raupach, § 22 EStG, Anm. 245; Eckardt in Kanzler/Kraft/Bäumli, § 22 EStG, Rz. 48.

Dies dürfte aber voraussetzen, dass es sich um Entgelt für eine Kapitalüberlassung handelt, dem ggf. auch ein Rechtsanspruch zugrunde liegt.¹

- ▶ Freiwillige Leistungen oder Leistungen, die auf einer freiwillig begründeten Rechtspflicht beruhen und außerhalb der Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke i. S. d. §§ 52 bis 54 AO gewährt werden und die kein Entgelt für die Kapitalüberlassung sind, sind sonstige Einkünfte i. S. d. § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a EStG.

(Einstweilen frei)

133–135

VI. Steuerbefreiungen in § 3 EStG

In § 3 EStG stellt der Gesetzgeber eine Reihe wiederkehrender Bezüge steuerfrei. Diese sind daher – unabhängig von der Regelung in § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG – nicht als Einnahmen anzusetzen. 136

Betroffen hiervon sind z. B.:

137

- ▶ Renten aus der gesetzlichen Unfallversicherung (§ 3 Nr. 1a EStG);
- ▶ Bezüge, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften aus öffentlichen Mitteln versorgungshalber an Wehrdienstbeschädigte und Zivildienstbeschädigte oder ihre Hinterbliebenen, Kriegsbeschädigte, Kriegshinterbliebene und ihnen gleichgestellte Personen gezahlt werden, soweit es sich nicht um Bezüge handelt, die aufgrund der Dienstzeit gewährt werden (§ 3 Nr. 6 EStG). Die Vorschrift betrifft nicht nur Bezüge aus inländischen öffentlichen Mitteln.² Sie gilt auch für Leistungen nach den Versorgungsordnungen der bewaffneten Organe der ehemaligen DDR sowie für die an ihre Stelle getretenen Leistungen;³
- ▶ Renten zur Wiedergutmachung nationalsozialistischen Unrechts (§ 3 Nr. 8 EStG);
- ▶ öffentliche Ausbildungsbeihilfen, z. B. nach dem BAföG (§ 3 Nr. 11 und Nr. 44 EStG);
- ▶ Kindergeld (§ 3 Nr. 24 EStG);
- ▶ Wohngeld (§ 3 Nr. 58 EStG);
- ▶ Erziehungsgeld (§ 3 Nr. 67 EStG).

(Einstweilen frei)

138–145

1 Gl. A. wohl Orth, DStR 2001 S. 325; a. A. Schaumburg/Rödter, Unternehmensteuerreform 2001, S. 315, der § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG als *lex specialis* zu § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG ansieht, ohne sich allerdings mit der gesetzlichen Konkurrenz der Regelungen im Einzelnen auseinanderzusetzen.

2 BFH, Urteil vom 7.8.1959, VI 299/57 U, BStBl 1959 III S. 462 und vom 22.1.1997, I R 152/94, BStBl 1997 II S. 358.

3 BMF, Schreiben vom 25.7.1997, BStBl 1997 I S. 728.

