

## § 2

### Umfang der Besteuerung, Begriffsbestimmungen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),  
zuletzt geändert durch Gesetz v. 15.7.2013 (BGBl. I 2013, 2397)

(1) <sup>1</sup>Der Einkommensteuer unterliegen

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft,
2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb,
3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit,
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit,
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen,
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung,
7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22,

die der Steuerpflichtige während seiner unbeschränkten Einkommensteuerpflicht oder als inländische Einkünfte während seiner beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielt. <sup>2</sup>Zu welcher Einkunftsart die Einkünfte im einzelnen Fall gehören, bestimmt sich nach den §§ 13 bis 24.

(2) <sup>1</sup>Einkünfte sind

1. bei Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit der Gewinn (§§ 4 bis 7k und § 13a),
2. bei den anderen Einkunftsarten der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 8 bis 9a).

<sup>2</sup>Bei Einkünften aus Kapitalvermögen tritt § 20 Absatz 9 vorbehaltlich der Regelung in § 32d Absatz 2 an die Stelle der §§ 9 und 9a.

(3) Die Summe der Einkünfte, vermindert um den Altersentlastungsbetrag, den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende und den Abzug nach § 13 Absatz 3, ist der Gesamtbetrag der Einkünfte.

(4) Der Gesamtbetrag der Einkünfte, vermindert um die Sonderausgaben und die außergewöhnlichen Belastungen, ist das Einkommen.

(5) <sup>1</sup>Das Einkommen, vermindert um die Freibeträge nach § 32 Absatz 6 und um die sonstigen vom Einkommen abzuziehenden Beträge, ist das zu versteuernde Einkommen; dieses bildet die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer. <sup>2</sup>Knüpfen andere Gesetze an den Begriff des zu versteuernden Einkommens an, ist für deren Zweck das Einkommen in allen Fällen des § 32 um die Freibeträge nach § 32 Absatz 6 zu vermindern.

(5a) <sup>1</sup>Knüpfen außersteuerliche Rechtsnormen an die in den vorstehenden Absätzen definierten Begriffe (Einkünfte, Summe der Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte, Einkommen, zu versteuerndes Einkommen) an, erhöhen sich für deren Zwecke diese Größen um die nach § 32d Absatz 1 und nach § 43 Absatz 5 zu besteuern den Beträge sowie um die nach § 3 Nummer 40 steuerfreien Beträge und mindern sich um die nach § 3c Absatz 2 nicht abzugsfähigen Beträge. <sup>2</sup>Knüpfen außersteuerliche Rechtsnormen an die in den Absätzen 1 bis 3 genannten Begriffe (Einkünfte, Summe der Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte) an, mindern sich für

deren Zwecke diese Größen um die nach § 10 Absatz 1 Nummer 5 abziehbaren Kinderbetreuungskosten.

(5b) Soweit Rechtsnormen dieses Gesetzes an die in den vorstehenden Absätzen definierten Begriffe (Einkünfte, Summe der Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte, Einkommen, zu versteuerndes Einkommen) anknüpfen, sind Kapitalerträge nach § 32d Absatz 1 und § 43 Absatz 5 nicht einzubeziehen.

(6) <sup>1</sup>Die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die anzurechnenden ausländischen Steuern und die Steuerermäßigungen, vermehrt um die Steuer nach § 32d Absatz 3 und 4, die Steuer nach § 34c Absatz 5 und den Zuschlag nach § 3 Absatz 4 Satz 2 des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 26. August 1985 (BGBl. I S. 1756), das zuletzt durch Artikel 18 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung, ist die festzusetzende Einkommensteuer. <sup>2</sup>Wurde der Gesamtbetrag der Einkünfte in den Fällen des § 10a Absatz 2 um Sonderausgaben nach § 10a Absatz 1 gemindert, ist für die Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer der Anspruch auf Zulage nach Abschnitt XI der tariflichen Einkommensteuer hinzuzurechnen; bei der Ermittlung der dem Steuerpflichtigen zustehenden Zulage bleibt die Erhöhung der Grundzulage nach § 84 Satz 2 außer Betracht. <sup>3</sup>Wird das Einkommen in den Fällen des § 31 um die Freibeträge nach § 32 Absatz 6 gemindert, ist der Anspruch auf Kindergeld nach Abschnitt X der tariflichen Einkommensteuer hinzuzurechnen.

(7) <sup>1</sup>Die Einkommensteuer ist eine Jahressteuer. <sup>2</sup>Die Grundlagen für ihre Festsetzung sind jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln. <sup>3</sup>Besteht während eines Kalenderjahres sowohl unbeschränkte als auch beschränkte Einkommensteuerpflicht, so sind die während der beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielten inländischen Einkünfte in eine Veranlagung zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht einzubeziehen.

(8) Die Regelungen dieses Gesetzes zu Ehegatten und Ehen sind auch auf Lebenspartner und Lebenspartnerschaften anzuwenden.

Autor und Mitherausgeber: Prof. Dr. Andreas **Musil**, Universität Potsdam

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 2

	Anm.		Anm.
I. Grundinformationen zu § 2 . . . . .	1	1. Rechtssystematische Bedeutung des § 2 im EStG . . . . .	8
II. Tabellarische Übersichten zu § 2 . . . . .	2	2. Bedeutung des § 2 im Rahmen der Einkommens-theorien	
III. Rechtentwicklung des § 2 . . . . .	5	a) Entwicklung des Einkommensbegriffs in den früheren EStG . . . . .	9
IV. Bedeutung des § 2			

	Anm.		Anm.
b) Geltender Einkommensbegriff . . . . .	10		
<b>3. Bedeutung des § 2 für allgemeine Besteuerungsgrundsätze der Einkommensteuer</b>		<b>VI. Verhältnis des § 2 zu anderen Vorschriften</b>	
a) Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit . . . . .	11	1. Verhältnis zu § 1 . . . . .	25
b) Realisationsprinzip . . . . .	12	2. Verhältnis zu sonstigen Vorschriften über das Einkommen (§§ 3 bis 24b) . . . . .	26
c) Nominalwertprinzip . . . . .	13	3. Verhältnis zu den Vorschriften über Veranlagung, Tarif, Steuerermäßigungen und Steuererhebung (§§ 25 bis 46) . . . . .	27
d) Nettoprinzip . . . . .	14	4. Verhältnis zu anderen Steuergesetzen	
e) Grundsatz der Individualbesteuerung . . . . .	15	a) Verhältnis zur Körperschaftsteuer . . . . .	30
f) Synthetische Einkommensteuer und Schemulbesteuerung . . . . .	16	b) Verhältnis zur Gewerbesteuer . . . . .	31
<b>4. Bedeutung des § 2 für die Tatbestandsmäßigkeit der Einkommensbesteuerung .</b>	<b>17</b>	c) Verhältnis zur Kirchensteuer . . . . .	32
<b>V. Geltungsbereich des § 2</b>		d) Verhältnis zur Erbschaftsteuer . . . . .	33
1. Natürliche und juristische Personen/Personengesellschaften . . . . .	18	e) Verhältnis zu zeitweilig erhobenen Steuern . . . . .	34
2. Anwendung auf Ehegatten . . . . .	19	f) Verhältnis zu sonstigen Abgaben . . . . .	35
3. Anwendung bei Auslandsbeziehungen . . . . .	20		

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:  
Erzielung von Einkünften aus sieben Einkunftsarten  
als Steuergegenstand der Einkommensteuer**

	Anm.		Anm.
<b>I. Erzielung von Einkünften; sieben Einkunftsarten; Umfang der unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht (Abs. 1 Satz 1)</b>		<b>3. Erzielung von Einkünften</b>	
<b>1. Konturierung des Steuergegenstands durch Abs. 1 Satz 1</b>		a) Bedeutung und Begriff der Einkünfterzielung . . . . .	57
a) Rechtsentwicklung des Abs. 1 Satz 1 . . . . .	50	b) Abgrenzung zwischen Einkünfterzielung und Einkommensverwendung . . . . .	59
b) Einkünfte oder Einkünfterzielung als Steuergegenstand? . . . . .	51	<b>4. Einkünfterzielung durch den Steuerpflichtigen/Korrespondenzprinzip . . . . .</b>	<b>62</b>
<b>2. Begriff der Einkünfte in Abs. 1 Satz 1</b>		<b>5. Aufzählung von sieben Einkunftsarten (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 7); nicht steuerbare Einkünfte</b>	
a) Grundelemente des Einkünftebegriffs . . . . .	53	a) Abschließende Aufzählung . . . . .	66
b) Unschärfen des Einkünftebegriffs . . . . .	55	b) Rechtsentwicklung der Einkunftsarten und der nicht steuerbaren Einkünfte . . . . .	67

	Anm.		Anm.
c) Funktion der Aufzählung: Konkretisierung und Verweisung . . . . .	68	aa) Gesetzliche Grundlage für Typenbegriffe . . . . .	90
d) Kritik an der Einkünfte-differenzierung und Reformoptionen . . . . .	72	bb) Strukturierung des Systems der Einkunftsarten mit Hilfe von Gegen-typen . . . . .	91
e) Verhältnis zwischen Einkunftsart und Einkunftsquellen; Verhältnis zur Quellentheorie . . . . .	76	cc) Einkünftequalifikation beim Zusammentreffen mehrerer Tätigkeiten, gemischte Tätigkeit . . . . .	92
f) Nicht unter die sieben Einkunftsarten fallende (nicht steuerbare) Einkünfte		<b>4. Ausdrückliche Gesetzesvorschriften über die Zuordnung zu einer Einkunftsart (Umqualifizierung und Subsidiarität von Einkünften) . . . . .</b>	<b>95</b>
aa) Abgrenzung zwischen steuerbaren und nicht steuerbaren Einkünften .	79	<b>5. Entscheidung über die Zugehörigkeit der Einkünfte zu einer Einkunftsart „im einzelnen Fall“</b>	
bb) Wichtige Anwendungsfälle der Abgrenzung nicht steuerbarer Vermögensmehrungen . . . . .	80	a) Beurteilung durch den Steuerpflichtigen . . . . .	98
<b>6. Umfang der Einkommensteuerpflicht: Beschränkte und unbeschränkte Einkommensteuerpflicht</b>		b) Ungeklärter Vermögenszuwachs . . . . .	99
a) Sachlicher Umfang der unbeschränkten und der beschränkten Einkommensteuerpflicht . . . . .	81	<b>III. Anhang 1 zu Abs. 1: Persönliche Zurechnung von Einkünften</b>	
b) Erfassung von Einkünften „während der Einkommensteuerpflicht“ . . . . .	82	<b>1. Grundlegende Aspekte der Zurechnung</b>	
<b>II. Maßgeblichkeit der §§ 13 bis 24 für die Bestimmung der Einkunftsart (Abs. 1 Satz 2)</b>		a) Bedeutung der Zurechnung . . . . .	100
<b>1. Funktion des Abs. 1 Satz 2</b>	<b>84</b>	b) Begriff der Zurechnung	
<b>2. Konkretisierung der Einkunftsarten des Satzes 1 durch Verweisung auf §§ 13 bis 24 . . . . .</b>	<b>86</b>	aa) Begriffsinhalt . . . . .	101
<b>3. Einkünftequalifikation</b>		bb) Bedeutungswandel in Schrifttum und Rechtsprechung . . . . .	102
a) Keine Rangordnung der Einkunftsarten . . . . .	87	cc) Verhältnis zwischen Zurechnung und Tatbestandsverwirklichung . . . . .	103
b) Abgrenzung der Einkunftsarten		dd) Verhältnis zwischen persönlicher Zurechnung und sachlicher bzw. zeitlicher Zuordnung . . . . .	104
aa) Merkmale der Einkünfterzielung; Konkurrenzen	88	c) Rechtsgrundlagen der Zurechnung	
bb) Unterscheidungsmerkmale der einzelnen Einkunftsarten . . . . .	89	aa) Abs. 1 Satz 1 als allgemeine gesetzliche Grundlage . . . . .	108
c) Lösung von Abgrenzungsfragen (Einkünftequalifikation) auf der Grundlage von Typusbegriffen		bb) Besondere Vorschriften über die Zurechnung von Einkünften . . . . .	109
		cc) Insbesondere: Verhältnis zu § 5 Abs. 1 . . . . .	110
		d) Zurechnung bei Auslandsbeziehungen	

	Anm.		Anm.
aa) Einkünfteverlagerung durch internationale Steuerflucht . . . . .	117	d) Bedeutung der Vermögenszurechnung für die Einkünftezurechnung	
bb) Bedeutung von Zurechnungsnormen bei der Abwehr von Steuerflucht . . . . .	118	aa) Grundlegende Aussagen zur Bedeutung der Vermögenszurechnung . . . . .	144
<b>2. Zurechnung von Einkünften beim Steuerpflichtigen aufgrund der Tatbestandsverwirklichung</b>		bb) Keine Bedeutung der Vermögenszurechnung bei Einkünften mit ausschließlicher Erwerbstätigkeit . . . . .	145
a) Tatbestandsverwirklichung durch Leistungsbewirkung iSd. §§ 13–24	125	cc) Bedeutung der Vermögenszurechnung bei Einkünften mit Kapitaleinsatz . . . . .	146
b) Dispositionsmöglichkeit über die Leistungserstellung als Zurechnungskriterium . . . . .	130	dd) Zurechnung von wirtschaftlichem Eigentum . . . . .	147
c) Verhältnis zum Zivilrecht . . . . .	131	e) Bedeutung der Zurechnung einer Einkunftsquelle für die Zurechnung der Einkünfte . . . . .	148
d) Gegenstand und Inhalt der Dispositionsmöglichkeit . . . . .	132	f) Verfügung über einen Zurechnungsgegenstand	
e) Für die Zurechnung maßgebender Zeitpunkt . . . . .	133	aa) Verfügung über erzielte Einkünfte . . . . .	150
f) Für die Zurechnung maßgebender Sachverhalt . . . . .	134	bb) Verfügung über einzelne künftige Einkünfte . . . . .	151
<b>3. Gegenstand der Zurechnung</b>		cc) Verfügung über eine Einkunftsquelle . . . . .	152
a) Einkünfte oder Einnahmen bzw. Ausgaben als Gegenstand der Zurechnung? . . . . .	135	dd) Verzicht auf Einkünfte . . . . .	155
b) Zurechnung von Einkünften, Einnahmen und Ausgaben		ee) Forderungserlass . . . . .	156
aa) Zurechnung von Einkünften . . . . .	136	<b>4. Steuerpflichtiger als Zurechnungssubjekt</b>	
bb) Zurechnung von Einnahmen und Ausgaben (als Einkunftsbestandteile) nach dem Veranlassungsprinzip . . . . .	137	a) Grundsätzliches zum Zurechnungssubjekt . . . . .	158
cc) Surrogation von Einnahmen . . . . .	138	b) Rechtsnachfolge	
c) Zurechnung von Drittaufwand		aa) Einzelrechtsnachfolge/ Gesamtrechtsnachfolge . . . . .	159
aa) Begriff und Bedeutung . . . . .	139	bb) Einzelrechtsnachfolge . . . . .	160
bb) Abgekürzter Zahlungsweg . . . . .	140	cc) Rechtsnachfolge von Todes wegen (insbesondere Gesamtrechtsnachfolge) . . . . .	161
cc) Abgekürzter Vertragsweg . . . . .	141	dd) Steuervergünstigungen bei Rechtsnachfolge . . . . .	164
dd) Drittaufwand bei Sonderausgaben . . . . .	142	c) Gemeinschaftliche Einkünfteerzielung	
ee) Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Dritte . . . . .	143	aa) Abgrenzungsfragen . . . . .	165
		bb) Personengesellschaften . . . . .	166
		cc) Bruchteilsgemeinschaften . . . . .	167
		d) Zurechnung unter nahestehenden Personen	
		aa) Fallgruppen . . . . .	170
		bb) Zurechnungsbesonderheiten bei Familienpersonengesellschaften . . . . .	171

	Anm.		Anm.
cc) Arbeitsverhältnisse unter nahen Angehörigen . . . . .	172	aa) Nießbraucharten . . . . .	201
dd) Darlehensverhältnisse unter nahen Angehörigen . . . . .	173	bb) Entwicklung der Rechtsprechung	
ee) Zurechnung von verdeckten Gewinnausschüttungen . . . . .	174	(1) Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und ältere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs . . . . .	202
e) Bedeutung des Güterstands für die Einkünftezurechnung bei Ehegatten		(2) Nachfolgende Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs: Zurechnung beim Nießbraucher als originär Berechtigtem . . . . .	203
aa) Eheliches Güterrecht . . . . .	180	(3) Zurechnung bei dem, der den Tatbestand der Einkünftezielung verwirklicht . . . . .	204
bb) Bedeutung der einzelnen Güterstände für die Zurechnung von Einkünften		cc) Verhältnis der Zurechnungsregeln zu anderen Vorschriften	
(1) Mittelbare Bedeutung des Güterrechts . . . . .	181	(1) Verhältnis zu § 12 Nr. 2 . . . . .	210
(2) Zurechnung von Einkünften bei Zugewinnsgemeinschaft . . . . .	182	(2) Verhältnis zu § 42 AO . . . . .	211
(3) Zurechnung von Einkünften bei Gütertrennung . . . . .	183	dd) Verhältnis der Einkünftezurechnung zur Zurechnung von Wirtschaftsgütern (Nießbrauch und wirtschaftliches Eigentum) . . . . .	212
(4) Zurechnung von Einkünften bei Gütergemeinschaft . . . . .	184	b) Allgemeine Voraussetzungen der Tatbestandsverwirklichung durch den Nießbraucher	
(5) Zurechnung von Einkünften bei Errungenschaftsgemeinschaft und Fahrnisgemeinschaft . . . . .	185	aa) Rechtswirksamkeit der Nießbrauchbestellung . . . . .	213
(6) Sonstige Vereinbarungen zwischen Ehegatten . . . . .	186	bb) Tatsächliche Ausübung des Nießbrauchs . . . . .	214
cc) Einkünftezurechnung auf die Ehegatten bei den einzelnen Einkunftsarten		cc) Dauer des Nießbrauchs . . . . .	215
(1) Einkünfte aus Gewerbebetrieb . . . . .	189	dd) Widerrufbarkeit des Nießbrauchs . . . . .	216
(2) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft . . . . .	190	c) Verwirklichung des Tatbestands der Einkünftezielung bei den einzelnen Einkunftsarten	
(3) Einkünfte aus selbständiger Arbeit . . . . .	191	aa) Übergreifende Aspekte . . . . .	231
(4) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit . . . . .	192	bb) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	
(5) Einkünfte aus Kapitalvermögen . . . . .	193	(1) Grundsatz . . . . .	232
(6) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung . . . . .	194	(2) Entgeltlicher Nießbrauch . . . . .	233
(7) Sonstige Einkünfte . . . . .	195	(3) Unentgeltlicher Vorbehaltsnießbrauch . . . . .	234
<b>5. Zurechnung der Einkünfte beim Nießbrauch und bei anderen Nutzungsrechten</b>		(4) Unentgeltlicher Zuwendungsnießbrauch . . . . .	235
a) Übergreifende Fragestellungen der Zurechnung beim Nießbrauch		(5) Vermächtnisnießbrauch und Ertragsnießbrauch . . . . .	236
		cc) Einkünfte aus Gewerbebetrieb	
		(1) Grundsatz . . . . .	240

	Anm.
(2) Nießbrauch an einem Einzelunternehmen . . . .	241
(3) Nießbrauch am Anteil an einer Personengesellschaft . . . . .	242
(4) Ertragsnießbrauch . . . . .	245
(5) Nießbrauch am Anspruch auf den Gewinn oder das Auseinandersetzungsguthaben des Gesellschafters . . . . .	247
(6) Nießbrauch an einzelnen betrieblich genutzten Wirtschaftsgütern . . . . .	248
dd) Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit . . . . .	250
ee) Einkünfte aus Kapitalvermögen . . . . .	259
ff) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	
(1) Grundsatz . . . . .	270
(2) Entgeltlicher Nießbrauch . . . . .	271
(3) Unentgeltlicher Zuwendungsnießbrauch . . . . .	273
(4) Vorbehaltsnießbrauch . . . . .	274
(5) Vermächtnisnießbrauch . . . . .	275
(6) Nießbrauch an einem Anteil an einer bürgerlich-rechtlichen Gesellschaft . . . . .	276
gg) Sonstige Einkünfte . . . . .	280
d) Sonderfälle der Zurechnung der Nießbraucheinkünfte	
aa) Mehrere Nießbraucher . . . . .	300
bb) Nießbrauch zwischen nahe stehenden Personen	
(1) Begriff der nahe stehenden Personen . . . . .	302
(2) Bedeutung des § 12 Nr. 2 . . . . .	303
(3) Rechtswirksame Nießbrauchbestellung . . . . .	304
(4) Bestellung eines Ergänzungspflegers . . . . .	306
(5) Familiengerichtliche Genehmigung . . . . .	307
(6) Tatsächliche Ausübung . . . . .	308
cc) Erweiterungen und Beschränkungen des Nießbrauchs	
(1) Erweiterungen des Nießbrauchs . . . . .	309
(2) Dingliche Beschränkung des Nießbrauchs . . . . .	310

	Anm.
(3) Schuldrechtliche Beschränkung des Nießbrauchs . . . . .	311
dd) Nutzungsüberlassung vom Nießbraucher an den Eigentümer	
(1) Nutzungsüberlassung durch Vermietung oder Verpachtung . . . . .	313
(2) Überlassung der Ausübung des Nießbrauchs . . . . .	314
ee) Verzicht auf den Nießbrauch . . . . .	315
e) Zurechnung der Einkünfte bei anderen Nutzungsrechten und bei Nutzung ohne Rechtsgrundlage	
aa) Dingliches Wohnrecht . . . . .	320
bb) Schuldrechtliche Nutzungsrechte . . . . .	321
<b>6. Wichtige Anwendungsfälle der persönlichen Zurechnung . . . . .</b>	<b>340</b>
<b>IV. Anhang 2 zu Abs. 1: Einkünfteerzielungsabsicht</b>	
<b>1. Überblick zur Einkünfteerzielungsabsicht . . . . .</b>	<b>345</b>
<b>2. Einkünfteerzielungsabsicht als subjektives Tatbestandsmerkmal</b>	
a) Liebhaberei und Einkünfteerzielungsabsicht im Wandel . . . . .	346
b) Liebhabereibegriff als Ausgangspunkt . . . . .	347
c) Einkünfteerzielungsabsicht versus objektive Einkünfteerzielungseignung . . . . .	348
d) Rechtsprechungsentwicklung im Einzelnen	
aa) Rechtsprechung des preußischen Oberverwaltungsgerichts . . . . .	352
bb) Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs . . . . .	353
cc) Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte	
(1) Rechtsprechung vor Bundesfinanzhof vom 25.6.1984 (GrS 4/82) . . . . .	354
(2) Rechtsprechung seit BFH vom 25.6.1984 (GrS 4/82) . . . . .	355

	Anm.		Anm.
e) Beibehaltung der Einkünfteerzielungsabsicht als subjektives Tatbestandsmerkmal		aa) Notwendigkeit der Konkretisierung der Begriffe Totalgewinn und Totalüberschuss	385
aa) Ansichten in der Literatur	356	bb) Beurteilungszeitraum (Totalperiode)	
bb) Sachgerechtigkeit eines subjektiven Tatbestandsmerkmals	357	(1) Subjektbezogener Beurteilungszeitraum	387
<b>3. Rechtsgrundlagen der Einkünfteerzielungsabsicht</b>		(2) Objektbezogener Beurteilungszeitraum	388
a) Grundlegende Kritik: Fehlen einer Rechtsgrundlage	358	cc) Beurteilungsgegenstand (Problem der Segmentierung)	
b) Normative Verortung der Einkünfteerzielungsabsicht	359	(1) Förderungs- und Sachzusammenhang	389
<b>4. Anwendungsbereich der Einkünfteerzielungsabsicht</b>		(2) Einzelfragen	390
a) Einkommensteuerpflichtige	370	dd) Ermittlungsgrundsätze für den Totalerfolg	
b) Einkunftsarten	371	(1) Totalerfolgsrechnung	392
c) Anwendung auf Personengesellschaften	372	(2) Totalgewinn bei Gewinneinkünften (positives Gesamtergebnis, positives Totalergebnis)	393
d) Anwendung bei anderen Steuerarten		(3) Totalüberschuss bei Überschusseinkünften	394
aa) Körperschaftsteuer	373	ee) Erforderliche Höhe des Totalerfolgs	395
bb) Gewerbesteuer	374	d) In die Zukunft gerichtete Beurteilung	
cc) Umsatzsteuer	375	aa) Erforderliche Zukunftsprognose	400
dd) Bewertungsrecht	376	bb) Ende des Veranlagungszeitraums als maßgeblicher Beurteilungszeitpunkt	401
<b>5. Erste Stufe: Prüfung des Totalerfolgs</b>		cc) Berücksichtigung der Verhältnisse vergangener Zeiträume	402
a) Zweistufige Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht	380	dd) Prognoseverfahren	403
b) Streben nach Totalerfolg bzw. Totalüberschuss (Totalerfolg)		<b>6. Zweite Stufe: Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht</b>	
aa) Gewinn- bzw. Überschusserzielungsabsicht erforderlich, Kostendeckungsabsicht oder Streben nach finanzwirtschaftlichem Überschuss (Cashflow) nicht ausreichend	381	a) Maßgeblichkeit objektiver Beweisanzeichen für das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht	410
bb) Streben nach positiven steuerlichen Einkünften erforderlich, Streben nach sonstigen Vorteilen nicht ausreichend	382	b) Sachverhaltsermittlung, Beweiserhebung und Beweiswürdigung durch Finanzverwaltung und Gerichte	
cc) Streben nach Totalerfolg (Totalgewinn, Totalüberschuss) erforderlich	383	aa) Beweiserhebung und Beweiswürdigung	411
c) Begriff, Ermittlung und Höhe des Totalerfolgs		bb) Beweislast	412
		cc) Anscheinsbeweis	413
		dd) Anscheinsbeweis und Beweislast	414

	Anm.		Anm.
c) Vorliegen privater Gründe (klassische Liebhabereifälle)		cc) Wechsel von und zur Liebhaberei bei Überschusseinkünften . . . . .	448
aa) Persönliche Gründe der Lebensführung . . . . .	418	<b>8. Verfahrensfragen</b>	
bb) Von Beginn an ausschließlich persönliche Gründe; Wechsel zwischen Einkünfteerzielungsabsicht und persönlichen Gründen . . . . .	419	a) Verfahrensrechtliche Feststellung fehlender Einkünfteerzielungsabsicht; Rechtsbehelfe . . . . .	454
d) Beurteilung anhand objektiver Beweisanzeichen in sonstigen Fällen		b) Vorläufige Festsetzung, Festsetzung unter Vorbehalt, Änderung von Steuerbescheiden . . . . .	455
aa) Verluste als Beweisanzeichen		<b>9. Einkünfteerzielungsabsicht bei den verschiedenen Einkunftsarten</b>	
(1) Allgemeines . . . . .	423	a) Notwendige Differenzierung zwischen Einkunftsarten . . . . .	458
(2) Verlustursachen (Ermittlung, Analyse, rechtliche Beurteilung) . . . . .	424	b) Einkünfteerzielungsabsicht bei betrieblichen Einkünften	
(3) Anlaufverluste . . . . .	425	aa) Einkünfteerzielungsabsicht bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13) . . . . .	459
(4) Außergewöhnliche Verlustursachen; Fehlmaßnahmen . . . . .	426	bb) Einkünfteerzielungsabsicht bei Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15) . . . . .	460
bb) Wesensart des Betriebs und Art seiner Bewirtschaftung als Beweisanzeichen		cc) Einkünfteerzielungsabsicht bei Einkünften aus selbständiger Arbeit (§ 18) . . . . .	461
(1) Wesensart des Betriebs . . . . .	428	c) Einkünfteerzielungsabsicht bei Überschusseinkünften	
(2) Art der Bewirtschaftung des Betriebs . . . . .	429	aa) Einkünfteerzielungsabsicht bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) . . . . .	462
cc) Sog. Überinvestitionen als Beweisanzeichen . . . . .	430	bb) Einkünfteerzielungsabsicht bei Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20) . . . . .	463
dd) Personalaufwand als Beweisanzeichen . . . . .	432	cc) Einkünfteerzielungsabsicht bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21) . . . . .	464
ee) Reaktion des Steuerpflichtigen auf Verlust . . . . .	436	dd) Einkünfteerzielungsabsicht bei sonstigen Einkünften (§§ 22, 23) . . . . .	465
ff) Objektive Unmöglichkeit der Gewinnerzielung . . . . .	437	<b>10. Wichtige Anwendungsfälle der Einkünfteerzielungsabsicht . . . . .</b>	<b>480</b>
gg) Bedeutung weiterer Einkünfte . . . . .	438		
hh) Verlustzuweisungsgesellschaften . . . . .	439		
<b>7. Rechtsfolgen fehlender Einkünfteerzielungsabsicht</b>			
a) Steuerliche Unbeachtlichkeit . . . . .	442		
b) Wechsel von und zur Liebhaberei			
aa) Wechsel von betrieblicher Einkünfteerzielung zur Liebhaberei . . . . .	444		
bb) Wechsel von Liebhaberei zur Erzielung betrieblicher Einkünfte . . . . .	446		

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:  
Dualismus der Einkunftsarten**

	Anm.		Anm.
<b>I. Bedeutung des Abs. 2 . . . . .</b>	500	<b>2. Rechtsentwicklung des Einkünftedualismus</b>	
<b>II. Verhältnis zu Abs. 1 . . . . .</b>	501	a) Entstehungsgeschichte . . . . .	522
<b>III. Abs. 2 als Grundvorschrift der Einkünfteermittlung</b>		b) Jüngere Rechtsentwicklung . . . . .	523
1. Begriff und Ermittlung der Einkünfte . . . . .	502	<b>3. Begründungsansätze für den Einkünftedualismus . . . . .</b>	527
2. Objektives Nettoprinzip . . . . .	503	<b>4. Verfassungsrechtliche Beurteilung des Einkünftedualismus . . . . .</b>	528
3. Erfassung positiver und negativer Einkünfte . . . . .	504	<b>5. Reformperspektiven . . . . .</b>	529
4. Einheitliche oder mehrere getrennte Ermittlungen innerhalb einer Einkunftsart? . . . . .	505	<b>6. Gewinneinkünfte (Abs. 2 Nr. 1) . . . . .</b>	536
5. Steuerbefreite Einkunftssteile, Freibeträge, Freigrenzen . . . . .	515	<b>7. Überschusseinkünfte (Abs. 2 Nr. 2) . . . . .</b>	540
<b>IV. Dualismus der Einkunftsarten (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und 2)</b>		<b>V. Sonderregelung für Kapitaleinkünfte (Abs. 2 Satz 2)</b>	
1. <b>Begriff und Bedeutung des Einkünftedualismus</b>		1. Abgeltungsteuer und Schemalenbesteuerung . . . . .	541
a) Einkünftedualismus als mehrschichtiger Begriff . . . . .	520	2. Tatbestand und Rechtsfolge von Abs. 2 Satz 2 . . . . .	543
b) Materielle Bedeutung des Einkünftedualismus . . . . .	521		

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:  
Summe der Einkünfte, Verlustausgleich,  
Gesamtbetrag der Einkünfte**

	Anm.		Anm.
<b>I. Bedeutung von Abs. 3 . . . . .</b>	550	<b>3. Geltungsbereich des Verlustausgleichs</b>	
<b>II. Summe der Einkünfte</b>		a) Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich . . . . .	562
1. Begriff der Summe der Einkünfte . . . . .	551	b) Einzelfragen des persönlichen Geltungsbereichs . . . . .	563
2. Bedeutung der Summe der Einkünfte . . . . .	552	c) Verlustausgleich bei Auslandsbeziehungen . . . . .	564
3. Ermittlung der Summe der Einkünfte . . . . .	555	<b>4. Verhältnis zu anderen Vorschriften</b>	
<b>III. Verlustausgleich</b>		a) Verhältnis des Verlustausgleichs zum Verlustabzug . . . . .	565
1. <b>Rechtsentwicklung der Rechtsgrundlage des Verlustausgleichs . . . . .</b>	560	b) Verhältnis von Steuerbefreiungen zum Verlustausgleich . . . . .	566
2. <b>Bedeutung des Verlustausgleichs . . . . .</b>	561		

	Anm.		Anm.
c) Verhältnis des Verlustausgleichs zu Tarifermäßigungen . . . . .	567	c) Durchführung des Verlustausgleichs . . . . .	572
<b>5. Verfahrensfragen . . . . .</b>	<b>568</b>	<b>7. Einschränkung des Verlustausgleichs nach § 2 Abs. 3 Sätze 2 bis 8 (Veranlagungszeitraum 1999 bis 2003) . . . . .</b>	<b>573</b>
<b>6. Begriff und Durchführung des Verlustausgleichs</b>		<b>IV. Gesamtbetrag der Einkünfte . . . . .</b>	<b>575</b>
a) Begriff des Verlustausgleichs . . . . .	570		
b) Ausschluss des Verlustausgleichs . . . . .	571		

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:  
Einkommen**

	Anm.		Anm.
<b>I. Bedeutung von Abs. 4 . . . . .</b>	<b>800</b>	2. Verlustabzug nach § 10d . . . . .	807
<b>II. Einkommensbegriff des Abs. 4 . . . . .</b>	<b>801</b>	3. Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen . . . . .	808
<b>III. Ermittlung des Einkommens</b>		4. Hinzurechnungen . . . . .	809
1. Abzüge vom/Hinzurechnung zum Gesamtbetrag der Einkünfte . . . . .	806	5. Reihenfolge der Berücksichtigung . . . . .	816

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:  
Zu versteuerndes Einkommen**

	Anm.		Anm.
<b>I. Begriff, Bedeutung und Ermittlung (Abs. 5 Satz 1) . . . . .</b>	<b>850</b>	<b>II. Anknüpfen anderer Gesetze an das zu versteuernde Einkommen (Abs. 5 Satz 2) . . . . .</b>	<b>851</b>

**G. Erläuterungen zu Abs. 5a:  
Anknüpfen außersteuerlicher Rechtsnormen**

	Anm.		Anm.
<b>I. Bedeutung . . . . .</b>	<b>870</b>	<b>II. Tatbestand und Rechtsfolge des Abs. 5a . . . . .</b>	<b>871</b>

**H. Erläuterungen zu Abs. 5b:  
Abgeltungsteuer . . . . . 872**

**I. Erläuterungen zu Abs. 6:  
Tarifliche und festzusetzende Einkommensteuer**

	Anm.
<b>I. Inhalt und Bedeutung von Abs. 6</b> . . . . .	880
<b>II. Begriffe (Abs. 6 Satz 1)</b> . . . . .	881
<b>III. Zulagenansprüche (Abs. 6 Satz 2)</b> . . . . .	882
<b>IV. Hinzurechnung von Kindergeld (Abs. 6 Satz 3)</b> . . . . .	883

**J. Erläuterungen zu Abs. 7:  
Abschnittsbesteuerung; Wechsel zwischen  
unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht**

	Anm.
<b>I. Einkommensteuer als Jahressteuer (Abs. 7 Satz 1)</b>	
<b>1. Bedeutung der Jahresbesteuerung</b>	
a) Jahresbesteuerung als technisches oder materielles Prinzip . . . . .	900
b) Rechtstechnische Bedeutung der Jahresbesteuerung . . . . .	901
<b>2. Verhältnis zu den Verfahrensvorschriften</b> . . . . .	905
<b>3. Durchführung der Jahresbesteuerung</b> . . . . .	906
<b>4. Milderung von Härten der Jahresbesteuerung</b> . . . . .	907
<b>II. Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für ein Kalenderjahr (Abs. 7 Satz 2)</b>	
1. Bedeutung von Abs. 7 Satz 2	910
2. Verhältnis zu anderen Vorschriften . . . . .	911
3. Kalenderjahr als Ermittlungszeitraum . . . . .	912
4. Ermittlung der Grundlagen für die Festsetzung der Einkommensteuer . . . . .	913
<b>III. Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht (Abs. 7 Satz 3)</b>	
<b>1. Einbeziehung beschränkter steuerpflichtiger Einkünfte</b>	915
<b>2. Auswirkungen der einheitlichen Veranlagung</b> . . . . .	916
<b>3. Verhältnis zu den Regelungen über die beschränkte Steuerpflicht</b> . . . . .	917
<b>4. Einzelfragen der Regelung</b>	
a) Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht . . . . .	921
b) Nur noch eine Veranlagung . . . . .	922
c) Ermittlung der Einkünfte bzw. der Besteuerungsgrundlagen . . . . .	923
d) Keine Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 2 . . . . .	924
e) Anwendung des Progressionsvorbehalts . . . . .	925

**K. Erläuterungen zu Abs. 8:  
Lebenspartnerschaft**

	Anm.
<b>I. Anlass und Bedeutung der Regelung</b> . . . . .	940
<b>II. Probleme der zeitlichen Anwendung</b> . . . . .	941

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 2**

**Schrifttum:** VON FERNOW, Das preußische EStG, Berlin, 8. Aufl. 1913; HENSEL, Steuerrecht, Berlin 1924; STRUTZ, Kommentar zum Einkommensteuergesetz 1925, Berlin 1927; BECKER, Die Grundlagen der Einkommensteuer, Berlin 1940; GERARD/SÖFFING, Das Einkommensteuerreformgesetz, FR 1974, 361; POGGE-VON STRANDMANN/KIESCHKE, Das Einkommensteuerreformgesetz, DStZ 1974, 331; BAYER/MÜLLER, Das Einkommen – der Steuergegenstand des Einkommensteuerrechts?, BB 1978, 1; MERKENICH, Die unterschiedlichen Arten der Einkünfteermittlung im deutschen Einkommensteuerrecht, Berlin 1982; TIPKE, Rechtfertigung des Themas; Ziel der Tagung, DStJG 5 (1982), 1; RAUPACH/TIPKE/UELNER, Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts?, Köln 1985; BAYER, Die Erwerbstätigkeit – der Steuergegenstand des Einkommensteuerrechts, BB 1988, 1, 141, 213; LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1988; STOLLENWERK, Dogmatischer Gegenstand versus instrumentaler Gegenstand des EStG, StVj. 1989, 217; BIERGANS, Einkommensteuer, München, 6. Aufl. 1992; WITTMANN, Das Markteinkommen, Augsburg 1992; SÖHN, Erwerbsbezüge, Markteinkommenstheorie und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, in LANG (Hrsg.), FS Klaus Tipke, Köln 1995, 343; RAUPACH, Die Frage der Zurechnung im Steuerrecht als Problem der Tatbestandsverwirklichung, in BUDDE/MOXTER/OFFERHAUS (Hrsg.), FS Heinrich Beise, Düsseldorf 1997, 403; ZUGMAIER, Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht, Augsburg 1998; RAUPACH/BÖCKSTIEGEL, Die Verlustregelungen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, FR 1999, 487; HALLERBACH, Horizontaler Verlustausgleich zwischen zusammenveranlagten Ehegatten nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, DStR 1999, 1293; STAPPERFEND, Verluste im Einkommensteuerrecht, DStJG 24 (2001), 329; REIMER, Der Ort des Unterlassens, München 2004; ECKHOFF, Abgeltungsteuer, FR 2007, 989; ENGLISCH, Verfassungsrechtliche und steuersystematische Kritik der Abgeltungssteuer, StuW 2007, 221; SÖHN, Der Dualismus der Einkunftsarten im geltenden Recht, DStJG 30 (2007), 13; BIRK, Die unzulässige Richtervorlage zum Solidaritätszuschlag und die Frage nach der zeitlichen Befristung von Ergänzungsabgaben, FR 2010, 999; DRÜEN, Über Theorien im Steuerrecht, in TIPKE/SEER/HEY/ENGLISCH (Hrsg.), FS Joachim Lang, Köln 2010, 57; MUSIL, Abzugsbeschränkungen bei der Abgeltungsteuer als steuersystematisches und verfassungsrechtliches Problem, FR 2010, 149; KIRCHHOF, Leistungsfähigkeit und Erwerbseinkommen – Zur Rechtfertigung und gerechtfertigten Anwendung des Einkommensteuergesetzes, in TIPKE/SEER/HEY/ENGLISCH (Hrsg.), FS Joachim Lang, Köln 2010, 451; BIRK, Einkommen, Einkunftsarten und Einkünfteermittlung, DStJG 34 (2011), 11; RATSCHOW, Prinzipien der Einkünfteermittlung – Subjektsteuerprinzip, DStJG 34 (2011), 35; WALDHOFF, Struktur und Funktion des Steuertatbestands, in MELLINGHOFF/SCHÖN/VISKORF (Hrsg.), FS Wolfgang Spindler, 2011, 853; EISGRUBER, Einkommensteuerobjekt und Bemessungsgrundlage, in KUBE/MELLINGHOFF/MORGENTHALER/PALM/PUHL/SEILER (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, FS Paul Kirchhof, Heidelberg 2013, § 169; TIPKE/LANG, Steuerrecht, Köln, 22. Aufl. 2015.

### I. Grundinformationen zu § 2

1

Abs. 1 bis 6 regeln Gegenstand und Bemessungsgrundlage der ESt und bestimmen die dabei verwendeten Begriffe. Abs. 7 behandelt den zeitlichen Umfang der Besteuerung. Abs. 8 stellt Lebenspartnerschaften der Ehe gleich. Im Einzelnen regelt

- Abs. 1 die sieben Einkunftsarten (mit Ergänzung durch §§ 13–24) und den sachlichen Umfang der unbeschränkten (Welteinkommensprinzip) und der beschränkten StPflcht (Territorialitätsprinzip);
- Abs. 2 die Unterscheidung nach der Art der Einkünfteermittlung zwischen Gewinneinkünften und Überschusseinkünften (Dualismus der Einkunftsarten);

- Abs. 3–5 die Stufen, die zur Ermittlung des „zu versteuernden Einkommens“ führen: Summe der Einkünfte – Gesamtbetrag der Einkünfte – Einkommen – zu versteuerndes Einkommen;
- Abs. 5a das Anknüpfen außerstl. Rechtsnormen an die in den vorstehenden Absätzen definierten Begriffe;
- Abs. 5b die Sonderstellung der Einkünfte aus Kapitalvermögen, die der Abgeltungsteuer unterliegen;
- Abs. 6 die Ermittlung der „festzusetzenden Einkommensteuer“;
- Abs. 7 den Grundsatz der Abschnittsbesteuerung nach einem Zeitraum von einem KJ;
- Abs. 8 die Gleichstellung von Lebenspartnern und Lebenspartnerschaften mit Ehegatten und Ehen.

2

## II. Tabellarische Übersichten zu § 2

### Tabelle 1: Ermittlung der Einkünfte

(§ 2 Abs. 1 und 2)

Für die Anknüpfung außerstl. Rechtsnormen ist ab VZ 2001 Abs. 5a zu beachten (s. Anm. 870 f.). Zu den Besonderheiten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen s. Abs. 5b (s. Anm. 872).

---

Einkünfte aus LuF<sup>1)</sup>:

Gewinn (§ 4 Abs. 1, § 4 Abs. 3, § 13, § 13a), soweit nicht nach § 14a Abs. 4–5 steuerfrei  
 + Veräußerungsgewinne iSd. § 14, soweit nicht nach §§ 14, 14a Abs. 1–3 steuerfrei

---

+ Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Gewinn (§ 5, § 4 Abs. 3, § 15)  
 + Veräußerungsgewinne iSd. § 16, § 17, soweit nicht nach § 16 Abs. 4, § 17 Abs. 3 steuerfrei

---

+ Einkünfte aus selbständiger Arbeit:

Gewinn (§ 4 Abs. 1, § 4 Abs. 3, § 18).  
 + Veräußerungsgewinne iSd. § 18 Abs. 3, soweit nicht nach § 18 Abs. 3 Satz 2 steuerfrei

---

+ Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:

Einnahmen (Arbeitslohn, § 19 Abs. 1) ohne die nach §§ 40–40b pauschal versteuerten Bezüge  
 ./.. Versorgungs-Freibetrag (§ 19 Abs. 2)  
 ./.. WK (mindestens ArbN-Pauschbetrag, § 9a Satz 1 Nr. 1)

---

+ Einkünfte aus VuV:

Einnahmen (§ 21 Abs. 1 und 2)  
 ./.. WK

---

+ Sonstige Einkünfte:

1. Wiederkehrende Bezüge und bestimmte Unterhaltsleistungen Einnahmen (§ 22 Nr. 1, 1a, 1b, 1c und Nr. 5)  
 ./.. WK (mindestens WK-Pauschbetrag, § 9a Satz 1 Nr. 3)
2. private Veräußerungsgeschäfte iSd. § 22 Nr. 2, § 23, soweit nicht nach § 23 Abs. 3 Satz 6 steuerfrei
3. Sonstige Leistungen, soweit nicht nach § 22 Nr. 3 Satz 2 steuerfreie Einnahmen (§ 22 Nr. 3)

- + 4. Entschädigungen, Zulagen und Zuschüsse von Abgeordneten iSd. § 22 Nr. 4  
./WK, soweit keine abgeltenden Aufwandsentschädigungen iSv. § 22 Nr. 4  
Sätze 2–3

= Summe der Einkünfte aus sechs Einkunftsarten des EStG

**Erläuterung zu Tabelle 1:**

<sup>1)</sup> Der Freibetrag für Land- und Forstwirte nach § 13 Abs. 3 ist von der Summe der Einkünfte bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abzuführen.

**Tabelle 2: Ermittlung des zu versteuernden Einkommens**

(§ 2 Abs. 3–5)

1	Summe der Einkünfte aus den Einkunftsarten
2	Summe der Einkünfte
3	./ Altersentlastungsbetrag (§ 24a)
4	./ Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b)
5	./ Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3)
6	+ Hinzurechnungsbetrag (§ 52 Abs. 3 Satz 5 sowie § 8 Abs. 5 Satz 2 AIG)
7	Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3)
8	./ Verlustabzug nach § 10d
9	./ Sonderausgaben (§§ 10, 10a, 10b, 10c)
10	./ außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 bis 33b)
11	./ Steuerbegünstigungen der zu Wohnzwecken genutzten Wohnungen, Gebäude und Baudenkmale sowie der schutzwürdigen Kulturgüter (§§ 10e bis 10i, 52 Abs. 21 Satz 6 idF v. 16.4.1997, BGBl. 1997 I, 821 und § 7 FördG)
12	+ zuzurechnendes Einkommen gem. § 15 Abs. 1 AStG
13	= Einkommen
14	./ Freibeträge für Kinder (§§ 31, 32 Abs. 6)
15	./ Härteausgleich nach § 46 Abs. 3, § 70 EStDV
16	= zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5)

**Tabelle 3: Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer**

(§ 2 Abs. 6)

1	Steuerbetrag a) nach § 32a Abs. 1, 5, § 50 Abs. 3 oder b) nach dem bei Anwendung des Progressionsvorbehalts (§ 32b) oder der Steuersatzbegrenzung sich ergebenden StSatz
2	+ Steuer aufgrund Berechnung nach den §§ 34, 34b
2a	+ Steuer aufgrund Berechnung nach § 32d Abs. 3
3	+ Steuer aufgrund Berechnung nach § 34a Abs. 1, 4 bis 6
4	= tarifliche ESt (§ 32a Abs. 1, 5)
5	./ Minderungsbetrag nach Punkt 11 Ziff. 2 des Schlussprotokolls zu Art. 23 DBA-Belgien in der durch Art. 2 des Zusatzabkommens vom 5.11.2002 geänderten Fassung (BGBl. II 2003, 1615)
6	./ Ausländische Steuern nach § 34c Abs. 1 und 6 EStG, § 12 AStG
7	./ Steuerermäßigungen nach § 35

- 
- 8 ./.. Steuerermäßigungen für Stpfl. mit Kindern bei Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen für Wohngebäude oder der Steuerbegünstigungen für eigengenutztes Wohneigentum (§ 34f Abs. 1, 2)
- 9 ./.. Steuerermäßigungen bei Zuwendungen an politische Parteien und unabhängige Wählervereinigungen (§ 34g)
- 10 ./.. Steuerermäßigungen nach § 34f Abs. 3
- 11 ./.. Steuerermäßigungen nach § 35a
- 12 + Steuern nach § 34c Abs. 5
- 13 + Nachsteuern nach § 10 Abs. 5 iVm. § 30 EStDV
- 14 + Zuschlag nach § 3 Abs. 4 Satz 2 Forstschäden-Ausgleichsgesetz
- 15 + Anspruch auf Zulage für Altersvorsorge nach § 10a Abs. 2
- 16 + Anspruch auf Kindergeld oder vergleichbare Leistungen, soweit in den Fällen des § 31 das Einkommen um Freibeträge für Kindergeld gemindert wurde
- 
- 17 = festzusetzende ESt (§ 2 Abs. 6)

3–4 Einstweilen frei.

5

### III. Rechtsentwicklung des § 2

**Schrifttum:** Zur ESt in den Ländern des Deutschen Reichs s. Dok. 1 Anm. 1; zur ESt in Preußen s. Dok. 1 Anm. 2, zur ESt in der Weimarer Republik s. Dok. 1 Anm. 4; zur ESt im Dritten Reich s. Dok. 1 Anm. 41; zum DM-Bilanzgesetz s. Dok. 1 Anm. 173; zur ESt in der Bundesrepublik s. Dok. 1 Anm. 180.

**EStG 1934:** § 2 entstand aus §§ 6, 7, 10 Abs. 1 Buchst. a und b sowie § 45 EStG 1925. Über die Änderungen vgl. Begründung RStBl. 1935, 34.

**StÄndG v. 29.4.1950** (BGBl. I 1950, 95; StBl. NRW 1950, 157): Abs. 2 Satz 2 (betr. Einkünfte aus der DDR und dem Saarland) wurde eingefügt; Abs. 5 (Gewinnermittlungszeitraum) wurde geändert und Abs. 6 eingefügt (betr. Gewinnaufteilung bei vom Kj. abweichenden Wj.; redaktionell berichtigt durch das EStG 1951).

**StNG v. 16.12.1954** (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): Änderung des Abs. 2 Satz 2 und des Abs. 5.

**StÄndG v. 26.7.1957** (BGBl. I 1957, 848; BStBl. I 1957, 352): Änderung des Abs. 6 Nr. 2 (s. § 4a Anm. 2). Übergangsregelung für 1956 s. Art. 2 ÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412 [424]).

**Redaktionelle Änderungen** erfolgten in den weiteren Jahren hinsichtlich der Verweisungen (§ 2 Abs. 2 und 4) auf andere Bestimmungen jeweils entsprechend den Änderungen und Ergänzungen des EStG.

**EStRG 1975 v. 5.8.1974** (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530):

► *Die Überschrift vor § 2* wurde geändert in „Umfang der Besteuerung, Begriffsbestimmungen“. Es handelte sich um eine redaktionelle Anpassung (Bericht des FinAussch., BTDrucks. 7/2180, 15) zur besseren Abgrenzung von den in § 1 geregelten persönlichen Voraussetzungen der Besteuerung (POGGE-VON STRANDMANN/KIESCHKE, DSZ 1974, 331 [332]). Die Überschrift war unvollständig, da in dem neuen Abs. 7 auch die zeitliche Abgrenzung der Besteuerung geregelt wurde.

► § 2 wurde neu gefasst: „Der Aufbau der Vorschrift ist darauf gerichtet, auf der Grundlage der Einkünfte die jeweils folgende Stufe im Gang des Besteuerungsverfahrens festzulegen. Sie entspricht dem Erfordernis einer automationsgerechten Gestaltung des Einkommensteuerrechts“ (Begründung zu § 4 RegE eines 3. StRefG – EStG 1975, BTDrucks. 7/1470, 238).

Im Rahmen dieses stufenweisen Aufbaus der Vorschrift wurden die Begriffe „Einkünfte“, „Gesamtbetrag der Einkünfte“, „Einkommen“, „Zu versteuerndes Einkommen“ und „Festzusetzende Einkommensteuer“ eingeführt oder präzisiert. Der Verlustausgleich wurde nicht erwähnt, da er sich aus der Addition der positiven und negativen Einkünfte von selbst ergibt. Die in Abs. 3–5 erwähnten Abzüge ändern sich ggf. entsprechend den Änderungen des EStG (uE selbst dann, wenn der Gesetzgeber eine redaktionelle Anpassung des § 2 übersehen sollte). Grundlegende rechtssystematische Änderungen traten nicht ein; insbes. die Aufzählung von sieben Einkunftsarten und der Dualismus der Gewinneinkünfte und Überschusseinkünfte blieben bestehen, ebenso die Erhebung der ESt als Jahressteuer (Abs. 7 Satz 1, früher Abs. 1), ergänzt durch Abs. 7 Sätze 2 und 3.

► *Einzelne Änderungen:* Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 regelt seither den sachlichen Umfang der unbeschränkten StPfl. (bisher § 1 Abs. 1 Satz 2, Welteinkommensprinzip) und die beschränkte StPfl. (Neueinfügung).

▷ *Abs. 2 Satz 2* (Einkünfte aus der DDR und aus Ost-Berlin von unbeschränkter StPfl.) wurde inhaltlich unter Verzicht auf Gegenseitigkeit – nach § 3 Nr. 63 übernommen; für beschränkte StPfl. mit Einkünften aus der DDR und Ost-Berlin war wegen des veränderten Inlandsbegriffs eine Regelung gegenstandslos geworden (s. GERARD/SÖFFING, FR 1974, 361 [364]).

▷ *Abs. 5 und 6 (Gewinnermittlungszeitraum und Wirtschaftsjahr bei Land- und Forstwirten sowie Gewerbetreibenden)* wurden unverändert in einen neuen § 4a übertragen.

**Gesetz zur Steuerentlastung und Investitionsförderung v. 4.11.1977** (BGBl. I 1977, 1965; BStBl. I 1977, 495): Ergänzung des Abs. 3 (Abzug des Ausbildungsplatz-Abzugsbetrags nach § 24b) und des Abs. 5 (Abzug eines allgemeinen Tariffreibetrags nach § 32 Abs. 8).

**SteuerentlastungsG 1981 v. 16.8.1980** (BGBl. I 1980, 1381; BStBl. I 1980, 534): Änderung des Abs. 5 (Streichung des allgemeinen Tariffreibetrags nach § 32 Abs. 8 wegen Änderung des EStTarifs).

**Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des EStG und anderer Gesetze v. 18.8.1980** (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581): Redaktionelle Änderung des Abs. 2 (Hinweis auf § 7i).

**Gesetz zur Änderung des EStG, KStG und anderer Gesetze v. 20.8.1980** (BGBl. I 1980, 1545; BStBl. I 1980, 589): Redaktionelle Ergänzung des Abs. 3 (Abzug ausländ. Steuern nach § 34c Abs. 2 und 3).

**HBegleitG 1983 v. 20.12.1982** (BGBl. I 1982, 1857; BStBl. I 1982, 972): Ergänzung des Abs. 5 (Abzug des Kinderfreibetrags gem. § 32 Abs. 8).

**StSenkG 1986/1988 v. 26.5.1985** (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 391): Redaktionelle Anpassung des Abs. 5 an den systematisch neu gegliederten § 32.

**StSenkErwG 1988 v. 14.7.1987** (BGBl. I 1987, 1629; BStBl. I 1987, 523): Redaktionelle Änderung in Abs. 2 Nr. 1 (Ersetzung des Klammerzitats „§ 7f“ durch „§ 7g“).

**StReformG 1990 v. 25.7.1988** (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Redaktionelle Anpassung des Abs. 5 an die Streichung des Altersfreibetrags in § 32 Abs. 8.

**StÄndG 1992 v. 25.2.1992** (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Ergänzung (Aufnahme des § 13 Abs. 3 aus systematischen Gründen) sowie redaktionelle Anpassung des Abs. 3 (Streichung des Ausbildungsplatz-Abzugsbetrags und Anpassung an den geänderten Abzug ausländ. Steuern nach § 34c Abs. 2 und 3).

**JStG 1996 v. 11.10.1995** (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Anpassung der Abs. 5 und 6 an die Neuregelung des Familienleistungsausgleichs und Präzisierung des Begriffs der festzusetzenden ESt (Abs. 6). Änderung des Abs. 7 Satz 3 (bei Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter StPflcht. Zusammenrechnung aller inländ. Einkünfte und nur noch eine Veranlagung).

**JStErgG 1996 v. 18.12.1995** (BGBl. I 1995, 1959; BStBl. I 1995, 786): Änderung des Abs. 6 Satz 2 (Streichung des Wortes „erhaltene“).

**JStG 1997 v. 20.12.1996** (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Klarstellende Änderung des Abs. 7 Satz 3 (keine Abgeltungswirkung nach § 50 Abs. 5).

**StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999** (BGBl. I 1999, 4021; BStBl. I 1999, 304): Ergänzung des Abs. 3 (Beschränkung des vertikalen Verlustausgleichs).

**Gesetz zur Familienförderung v. 22.12.1999** (BGBl. I 1999, 2552; BStBl. I 2000, 4): Redaktionelle Änderung der Abs. 5 und 6 (Freibeträge nach § 32 Abs. 6 zur StFreistellung des Existenzminimums eines Kindes).

**StSenkG v. 23.10.2000** (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Einfügung des Abs. 5a, der das Anknüpfen außerstl. Rechtsnormen an die in den Abs. 1–5 definierten Begriffe regelt, sowie redaktionelle Folgeänderung in Abs. 6 Satz 1 infolge der Streichung des § 32c.

**Steuer-Euroglättungsgesetz v. 19.12.2000** (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Umstellung der DM-Beträge des Abs. 3 Sätze 3, 6 und 7 auf Euro-Beträge.

**Gesetz zur Regelung der Bemessungsgrundlage für Zuschlagsteuern v. 21.12.2000** (BGBl. I 2000, 1978; BStBl. I 2001, 38): Änderung des Abs. 5a (das Wort „Einnahmen“ wird durch das Wort „Beträge“ ersetzt).

**AVmG v. 26.6.2001** (BGBl. I 2001, 1310; BStBl. I 2001, 420): Anpassung des Abs. 6 an die Neuregelung des § 10a.

**Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum StVergAbG (sog. Korb II-Gesetz) v. 22.12.2003** (BGBl. I 2003, 2840; BStBl. I 2004, 14): Streichung der mit StEntlG 1999/2002/2002 v. 24.3.1999 eingeführten Beschränkung des vertikalen Verlustausgleichs (sog. Mindestbesteuerung in Abs. 3 Satz 2–8).

**HBeglG 2004 v. 29.12.2003** (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): Anpassung des Abs. 3 Satz 1 an den neu eingeführten Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b).

**StÄndG 2007 v. 19.7.2006** (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): § 2 Abs. 6 Satz 1 wurde dahingehend angepasst, dass der Tarifkappungsbetrag aus § 32c vorrangig vor den anrechenbaren ausländ. Steuern und den StErmäßigungen von der tariflichen ESt abzuziehen sowie vor den Steuererhöhungsbeträgen nach § 34c Abs. 5, der Nachsteuer nach § 10 Abs. 5 und dem Zuschlag nach § 3 Abs. 4 Satz 2 des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes zu berücksichtigen ist.

**UntStReformG 2008 v. 14.8.2007** (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Abs. 2 wird ergänzt um einen Satz 2, der die Besonderheiten bei der Einkünf-

teermittlung von Einkünften, die der Abgeltungsteuer unterliegen, berücksichtigt. Abs. 5a wird ergänzt um Verweisungen auf die Vorschriften zur Abgeltungsteuer. Abs. 5b sondert die Kapitaleinkünfte, die der Abgeltungsteuer unterliegen, aus den übrigen Einkünften aus. Abs. 6 wird ergänzt um einen Verweis auf § 34 Abs. 3 und 4, die Regelungen zu Kapitalerträgen enthalten, die nicht der Abgeltungsteuer unterliegen.

**SteuerbürokratieabbauG v. 20.12.2008** (BGBl. I 2008, 2850; BStBl. I 2009, 124): Die Änderung von Abs. 6 Satz 2 Halbs. 2 ordnet an, dass die durch das Eigenheimrentengesetz (BGBl. I 2008, 1509) erhöhte Grundzulage für junge Zulagenberechtigte (sog. Berufseinsteiger-Bonus) nicht in die Günstigerprüfung zwischen SA-Abzug und Zulagenförderung einbezogen wird, um einen erhöhten Ermittlungsaufwand der FA zu vermeiden. Die Neufassung von Abs. 6 Satz 3 hat keine materiell-rechtl. Änderung gegenüber dem bisherigen Satz 3 zur Folge.

**BürgEntlG v. 16.7.2009** (BGBl. I 2009, 1959): Abs. 6 Satz 1 wurde neu gefasst, um dem Wegfall der Regelung des § 10 Abs. 5 über die Nachsteuer Rechnung zu tragen. Zudem wurde die Verweisung auf das Forstschäden-Ausgleichsgesetz (BGBl. I 1985, 1756, zuletzt geändert durch Gesetz v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794, in der jeweils geltenden Fassung) deutlicher gefasst.

**JStG 2010 v. 8.12.2010** (BGBl. I 2010, 1768): redaktionelle Anpassungen in Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 5b Satz 2 Nr. 2.

**Steuervereinfachungsgesetz v. 1.11.2011** (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): Der Einfügung eines Sonderausgabentatbestands für bestimmte Kinderbetreuungskosten in § 10 Abs. 1 Nr. 5 trägt die Einfügung von Abs. 5a Satz 2 Rechnung. Zudem wurden durch die Streichung von Abs. 5b Satz 2 die dort geregelten Rückausnahmen zu Satz 1 gestrichen.

**Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes in Umsetzung der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes vom 7. Mai 2013 v. 15.7.2013** (BGBl. I 2013, 2397): Abs. 8 wurde angefügt, um den Vorgaben des BVerfG zur Gleichstellung von Lebenspartnern und Lebenspartnerschaften mit Ehegatten und Ehen zu genügen. Zur zeitlichen Anwendung s. § 52 Abs. 2a sowie ausführlich Anm. 941.

Einstweilen frei.

6–7

## IV. Bedeutung des § 2

### 1. Rechtssystematische Bedeutung des § 2 im EStG

8

Rechtssystematisch bildet § 2 die Grundvorschrift zur Bestimmung des Steuergegenstands (s. Einf. ESt. Anm. 630 ff.) und zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage (s. Einf. ESt. Anm. 650 ff.) der ESt. Darüber hinaus enthält § 2 das Berechnungsschema für die Ermittlung der Jahressteuerschuld (Abs. 6) und die Festlegung des Besteuerungszeitraums (Abs. 7). Schließlich wird die Lebenspartnerschaft für das EStG der Ehe gleichgestellt (Abs. 8). Durch das EStRG 1975 war in § 2 die Abfolge der Schritte zur Berechnung der Jahressteuerschuld festgelegt worden, um zu einer automationsgerechten Gestaltung des EStRechts zu gelangen (BTDrucks. 7/1470, 238). Damit ist § 2 nicht mehr nur die Generalnorm zur Ermittlung des Einkommens als grundlegende Vorschrift des II. Abschn. des EStG, sondern auch eine Vorschrift, die die Ermittlung der Jahressteuerschuld strukturiert.

**Die Regelungsbereiche des § 2:**

- ▶ *Abs. 1–3* regeln, wie die Ermittlung der im II. Abschn. des EStG („Einkommen“) bestimmten Bemessungsgrundlage der ESt nach der objektiven Leistungsfähigkeit des Stplf. zu erfolgen hat. Dies geschieht
  - in Abs. 1 durch Festlegung des sachlichen Umfangs der Besteuerung (Abs. 1, sieben Einkunftsarten); außerdem ergibt sich aus dem Begriff „erzielen“ der Einkünfte (s. Anm. 57) die „Zurechnung“ (s. Anm. 100–340) und das Erfordernis der „Einkünfteerzielungsabsicht“ (s. Anm. 345–480);
  - in Abs. 2 durch Festlegung der Wege zur Ermittlung der Einkünfte (Dualismus der Einkunftsarten, Nettoprinzip, Abgeltungsteuer);
  - in Abs. 3 durch Festlegung des Grundsatzes, dass Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten zusammenzurechnen sind („Summe der Einkünfte“) und durch Berücksichtigung von Abzügen, die noch die Ebene der Einkünfte, aber nicht einzelne Einkunftsarten betreffen („Gesamtbetrag der Einkünfte“).
- ▶ *In Abs. 4* werden zur Ermittlung des „Einkommens“ die die subjektive Leistungsfähigkeit berücksichtigenden Abzüge aufgeführt, die zT als Sonderausgaben (§§ 10 ff.) im II. Abschn. des EStG („Einkommen“), zT aber als außergewöhnliche Belastungen (§§ 33–33c) auch erst im IV. Abschn. „Tarif“ geregelt sind.
- ▶ *In Abs. 5* sind – zur Ermittlung des „zu versteuernden Einkommens“ – weitere Abzüge (insbes. Kinder- und Betreuungsfreibetrag nach § 32) aufgezählt, die das „Einkommen“ mindern; obwohl im Abschn. „Tarif“ geregelt, führen diese Abzüge zu einer Kürzung der Steuerbemessungsgrundlage.
- ▶ *In Abs. 5a* ist für das Anknüpfen außerstl. Rechtsnormen an die in den vorstehenden Absätzen definierten Begriffe geregelt, dass die Abgeltungsteuer und das sog. Teileinkünfteverfahren nicht anzuwenden sind und dass deshalb die Nichtberücksichtigung der Beträge nach § 32d Abs. 1 und § 43 Abs. 5 sowie die StFreiheit nach § 3 Nr. 40 und die Nichtabziehbarkeit der Beträge nach § 3c Abs. 2 wieder rückgängig gemacht werden.
- ▶ *In Abs. 5b* wird der generelle Ausschluss der der Abgeltungsteuer unterfallenden Beträge aus der Bemessungsgrundlage angeordnet.
- ▶ *In Abs. 6* ist das Rechenschema für die Ermittlung der Jahressteuerschuld (tarifliche ESt abzüglich StErmäßigung) enthalten; es handelt sich hierbei um eine Tarifvorschrift, die gleichzeitig zu einer Einbindung der in anderen Gesetzen enthaltenen StErmäßigungen in das EStG führt.
- ▶ *In Abs. 7* Sätze 1 und 2 wird das Kj. als Bemessungszeitraum der ESt (Jahressteuer) bestimmt. Nach Satz 3 sind bei unbeschränkter und beschränkter ESt-Pflicht während eines Kj. sämtliche Einkünfte in einer Veranlagung zu erfassen.
- ▶ *Abs. 8* schließlich will Lebenspartner und Lebenspartnerschaften mit Blick auf die ESt den Ehegatten und Ehen formal gleichstellen.

**Die Begriffsbestimmungen des § 2** werden als Ergebnisse von Berechnungsschritten auf dem Wege zur Ermittlung der EStSchuld definiert. Sie dienen vor allem als Anknüpfungspunkt für solche EStVorschriften, die die Bemessungsgrundlage der ESt berühren. Zu Inhalt und Bedeutung der in § 2 verwendeten Begriffe

- „Einkünfte“ s. Anm. 53,
- „Summe der Einkünfte“ s. Anm. 550 ff.,

- „Gesamtbetrag der Einkünfte“ s. Anm. 575,
- „Einkommen“ s. Anm. 800, 803,
- „zu versteuerndes Einkommen“ s. Anm. 850 f.,
- „tarifliche Einkommensteuer“ s. Anm. 880,
- „festzusetzende Einkommensteuer“ s. Anm. 880.

## 2. Bedeutung des § 2 im Rahmen der Einkommenstheorien

### a) Entwicklung des Einkommensbegriffs in den früheren EStG

9

Die früheren EStG folgten teils der Reinvermögenszugangstheorie, die die Differenz zwischen allen Vermögenszugängen und allen Vermögensabgängen eines bestimmten Zeitraums als Einkommen behandelt (s. Einf. ESt. Anm. 12) und teils der Quellentheorie, die Einkünfte aus bestimmten Quellen besteuert (s. Einf. ESt. Anm. 11).

**Das Preußische EStG:** Die Quellentheorie lag den bis zum 31.3.1920 geltenden EStG der deutschen Bundesstaaten mit Ausnahme der Hansestädte zugrunde, besonders, wenn auch nicht völlig konsequent, dem preuß. EStG v. 24.6.1891. § 6 zählte vier Hauptquellen auf, innerhalb deren jede wirtschaftliche Einheit eine Quelle für sich bildete, zB die einzelne Kapitalforderung. Die Quelle musste am Jahresanfang bestanden haben (§ 9). Sie lieferte den Rohertrag, aus dem sich nach Abzug der in § 8 Abs. 1 bezeichneten WK der Reinertrag ergab. Die Summe der Reinerträge aller einer bestimmten Person zustehenden Einkommensquellen bildete das Roheinkommen, nach weiteren Abzügen gem. § 8 Abs. 2 – zT ähnlich einigen heutigen SA – ergab sich das stpfl. Einkommen.

**Das REStG v. 29.3.1920** folgte grds. der Reinvermögenszugangstheorie, jedoch mit beträchtlichen Durchbrechungen (Begründung EStG 1925, 21; STRUTZ, EStG 1925, 494).

**Das EStG 1925** beschränkte sich auf die Erfassung von acht Einkunftsarten (§ 6) und folgte so einem sog. pragmatischen Einkommensbegriff (s. Anm. 10).

**Das EStG 1934** behielt die Methode des EStG 1925 bei, unter redaktioneller Beschränkung auf sieben Einkunftsarten und nunmehr Unterscheidung zwischen den Begriffen „Einkünfte“ und „Einkommen“. „Der Begriff des Einkommens wird vielmehr im Gesetz ausschließlich in einer für die Zwecke der Besteuerung möglichst geeigneten Weise umgrenzt“ (Begründung zum EStG 1934, RStBl. 1935, 34).

Zur Entwicklung des geltenden Einkommensbegriffs s. auch RAUPACH in RAUPACH/TIPKE/UELNER, Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts<sup>2</sup>, 1985, 92f.; BIRK in DSTJG 34 (2011), 11; s. ferner Anm. 67 und Einf. ESt. Anm. 10–19.

In Reinform folgten allerdings auch die früheren EStG keiner Einkommens-  
theorie: Schon beim preuß. EStG von 1891 erwies sich die reine Quellentheorie als zu eng. Steuerfrei war zB gem. § 7 preuß. EStG von 1891 eine Entschädigung für die durch Gesetz erzwungene Einstellung einer Fabrikation (OVGSt. Bd. 13, 243); eine Entschädigung für die vorzeitige Aufgabe einer Anstellung als ArbN (OVGSt., zit. von FERNOW, Das preußische EStG, 8. Aufl. 1913, § 7 Rn. 8). Die Vermögenszuwachstheorie war umgekehrt zu weit, da sie bei konsequenter Anwendung zB auch Erbschaften, Schenkungen, Lotteriegewinne (so § 11 Ziff. 4 EStG 1920), Fund, Schatz, Finderlohn, Sportpreise (STRUTZ, EStG 1925, § 11 Rn. 21) und dergleichen zum Einkommen rechnete. Beide Theorien

waren daher in reiner Form für die praktische Anwendung in einem EStG nicht verwendbar.

#### 10 b) Geltender Einkommensbegriff

Als Definition des Wortes „Einkommen“ bezeichnet Abs. 4 lediglich das Ergebnis eines Rechenvorgangs (s. Anm. 800). Diese Begriffsbestimmung dient nur als Anknüpfungspunkt im Rahmen der technischen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, nicht aber zur Bestimmung des Steuergegenstands der ESt (s. auch EISGRUBER, FS Kirchhof, 2013, § 169, Rn. 15 ff.). Allerdings lassen sich aus § 2 und seiner Entstehungsgeschichte Anhaltspunkte dafür entnehmen, welche Bedeutung den verschiedenen finanzwissenschaftlichen Einkommensbegriffen für das heutige EStRecht zukommt. Dabei werden unter dem „Einkommensbegriff“ die grundlegenden Wertungen des Gesetzgebers zur Bestimmung des Steuergegenstands des EStG verstanden.

**Pragmatischer Einkommensbegriff:** Das heutige EStG, das auf dem EStG 1934 basiert, lässt sich hinsichtlich des Einkommensbegriffs bruchlos auf das EStG 1925 zurückführen. So heißt es in der Begründung zum EStG 1934 (RStBl. 1935, 33 [34]):

„Der Einkommensbegriff des neuen Einkommensteuergesetzes ist im Wesentlichen der gleiche wie der des bisherigen Einkommensteuergesetzes. Auch das neue Einkommensteuergesetz hat sich keiner der zahlreichen Lehrmeinungen über den privatwirtschaftlichen Einkommensbegriff angeschlossen.“

Ab dem EStG 1925 wollte sich der Gesetzgeber von wissenschaftlichen Lehrmeinungen lösen und verstand den Einkommensbegriff pragmatisch (Begründung, zum RegE, RTDrucks. III. Wahlperiode 1924/1925 Nr. 794/802, 21 ff.) bzw. als wirtschaftlichen Begriff (so STRUTZ, EStG 1925, 494), weil sich der Einkommensbegriff auf die abschließende Aufzählung von sieben (1925: acht) Einkunftsarten beschränke. Obwohl sich der Gesetzgeber mit dem EStG 1925 bewusst von der damals diskutierten Quellentheorie (s. Einf. ESt. Anm. 11) und der Reinvermögenszugangstheorie (s. Einf. ESt. Anm. 12) trennen wollte, sind dennoch in der Zweiteilung der Einkunftsarten (s. Anm. 520 ff.) Elemente der älteren Einkommenstheorien enthalten: Die Gewinneinkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Nr. 1–3) entsprechen mehr der Reinvermögenszugangstheorie, die sog. Überschusseinkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Nr. 4–7) mehr der Quellentheorie. Allerdings wurden die Einkommenstheorien nicht mehr als Auslegungskriterium für das EStG herangezogen.

**Markteinkommenstheorie:** Aus den Vorschriften des EStG, insbes. aus den in § 2 aufgezählten Einkunftsarten, wurde abgeleitet, dass damit nur die entgeltliche Verwertung von Leistungen (WG oder Dienstleistungen) am Markt besteuert werden soll (so vor allem RUPPE in DStJG 1 [1979], 7 [16]). Diese sog. Markteinkommenstheorie (s. ausführlich Einf. ESt. Anm. 13; WITTMANN, Das Markteinkommen, 1992) wird auch als Auslegungskriterium herangezogen, so für die Abgrenzung zu nicht stbaren Vermögensmehrungen (Schenkungen und Erbschaften, Spielgewinne, Preise; hierzu auch BIRK in DStJG 34 [2011], 11 [15]), für die Einkünftequalifikation (ZUGMAIER, Einkünftequalifikation, 1998, 39 f.) und insbes. für die Frage der persönlichen Zurechnung von Einkünften. Dagegen wird die These vertreten, nur Erwerbseinkünfte (dh. Einkünfte der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 1–6) könnten Gegenstand der ESt sein. Die These wird de lege lata vertreten (so KIRCHHOF in KSM, § 2 Rn. A 363 ff. (4/1992); KIRCHHOF, FS Lang, 2010, 451 [462]) oder als Reformkonzept verstanden, das de lege ferenda eine Beschränkung auf die Erwerbseinkünfte begründen

soll (so SÖHN, FS Tipke, 1995, 343 [346]); vgl. zu diesem Streit RAUPACH, FS Beisse, 1997, 403 [414]). Nichterwerbseinkünfte reichen begrifflich von den sog. abgeleiteten Einkünften, nämlich staatlichen und nicht staatlichen Transferleistungen (zB Sozialhilfe, Unterhaltsleistungen, aber auch Erbanfälle), und sog. zu-gerechneten Einkünften (sog. imputed income), nämlich dem Selbstverbrauch von Waren, Dienstleistungen und Nutzungen, wie zB der Nutzungswertbesteuerung der Wohnung im eigenen Haus, bis hin zur Forderung nach Besteuerung des Freizeitnutzens (vgl. RAUPACH, FS Beisse, 1997, 403 [415 f.] mwN). Auch heute noch gilt, dass der Gesetzgeber nicht einer der drei genannten Theorien folgt, sondern nach wie vor pragmatisch vorgeht (plastisch BIRK in DStJG 34 [2011], 11 [15]; DRÜEN, FS Lang, 2010, 57 [70]; EISGRUBER, FS Kirchhof, 2013, § 169, Rn. 16).

### 3. Bedeutung des § 2 für allgemeine Besteuerungsgrundsätze der Einkommensteuer

#### a) Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

11

Eine Rechtsgrundlage für die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist § 2 nicht zu entnehmen (zu Rechtsgrundlage und Inhalt dieses Grundsatzes s. Einf. ESt. Anm. 42, 2300 ff.). Die estl. Bemessungsgrundlage dient aber nach TIPKE (DStJG 5 [1982], 1 [9]) dazu, die Leistungsfähigkeit zu messen.

Insbesondere der Katalog der Einkunftsarten bestimmt Tatbestände, bei denen der Gesetzgeber grds. von einer Leistungsfähigkeit, Steuern zu zahlen, ausgehen kann. Dagegen führen aber schon die unterschiedlichen Einkunftsermittlungsarten des Abs. 2 (Dualismus der Einkunftsarten, s. Anm. 520; dazu aus jüngerer Zeit auch SÖHN in DStJG 30 (2007), 13) und zahlreiche weitere Differenzierungen des EStG je nach Einkunftsarten dazu, dass die gleiche Leistungsfähigkeit oft unterschiedlich hoch belastet wird. Der Dualismus der Einkunftsarten (s. Anm. 520 ff.) ist deshalb schon lange in der Kritik (TIPKE in RAUPACH/TIPKE/UELNER, Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts?, 1985, 139; ebenso SÖHN in DStJG 30 (2007), 13 [17]) und sollte aufgegeben werden (ausführlich Anm. 520 ff.).

Die Abs. 1–3 verwirklichen eine Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit, die Abs. 4 und 5 regeln die Abziehbarkeit von Ausgaben, die die subjektive Leistungsfähigkeit berücksichtigen.

Auch das in Abs. 2 angelegte Nettoprinzip (s. Anm. 14) ist Ausfluss des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes.

#### b) Realisationsprinzip

12

**Grundsatz:** Die ESt erfasst nicht alle Wertsteigerungen, sondern nur verwirklichte (realisierte) Vermögensmehrungen (Realisationsprinzip im weiteren Sinne). Verwirklicht sind Vermögensmehrungen

- bei den Gewinneinkünften (Abs. 1 Nr. 1–3) nach dem (gem. § 5 Abs. 1 als GoB auch für die estl. Gewinnermittlung maßgebenden) handelsrechtl. Realisationsprinzip, wenn sie durch einen Umsatzakt (Bewirkung einer Lieferung oder Leistung) in Erscheinung getreten sind, und
- bei den Überschusseinkünften (Abs. 1 Nr. 4–7) und der Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 nach dem Zuflussprinzip, wenn Einnahmen in die Verfügungsmacht des Stpfl. gelangen (s. § 11 Anm. 33).

Die Entscheidung des EStG, realisierte Vermögensmehrungen und nicht schon bloße Wertsteigerungen zu erfassen, entspricht nach KIRCHHOFF in KSM, § 2 Rn. A 99 (4/1992) dem verfassungsrechtl. Bestandsschutz (Art. 14 GG). In Abs. 1 findet dieses Realisationsprinzip (im weiteren Sinne) in der Verwendung des Begriffs „erzielt“ seine Grundlage (s. Anm. 57); insofern ist es Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips (s. Anm. 11).

Die Besteuerung unrealisierter Wertsteigerungen kann auch nicht mit der durch Werterhöhung wachsenden Beleihungsfähigkeit gerechtfertigt werden (so aber Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Schriftenreihe des BMF Heft 17, 1971, Tz. 11/25), denn die ESt ist keine „Lombardsteuer“ (so zutreffend MERKENICH, Die unterschiedlichen Arten der Einkünfteermittlung im deutschen Einkommensteuerrecht, 1982, 65).

**Ausnahmen:** Da das EStRecht aber zwischen estl. relevanter Erwerbssphäre und estl. irrelevanter Privatsphäre unterscheidet und Vermögenswertsteigerungen, insbes. Veräußerungsgewinne im PV nicht in vollem Umfang (im Rahmen der §§ 17, 20, 23) erfasst werden (zum sog. Dualismus der Einkunftsarten s. Anm. 520 ff.), muss das EStRecht sicherstellen, dass im BV gebildete stille Reserven bei Übergang in das PV aufgelöst und besteuert werden. Das EStG erfasst daher auch nicht realisierte Vermögensmehrungen in Fällen der Entnahme durch Bewertung mit dem Teilwert (§ 4 Abs. 1 Satz 2, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1) und in Fällen der Betriebsaufgabe mit dem gemeinen Wert (§ 16 Abs. 3). Darüber hinaus gibt es jedoch keinen allgemeinen Grundsatz, dass stille Reserven stets besteuert werden müssten, wenn sie ihre „Verstrickung“ im estl. relevanten Bereich verlassen; mit Recht hat die Rspr. einen allgemeinen „Entstrickungsgrundsatz“ abgelehnt (s. § 4 Anm. 206). Vielmehr bedarf eine Durchbrechung des Realisationsprinzips stets einer gesetzlichen Grundlage wie im Fall des Ausschlusses des deutschen Besteuerungsrechts gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 oder des Wegzugs gem. § 6 AStG.

### 13 c) Nominalwertprinzip

In § 2 ist die Einkommensbesteuerung als Geldrechnung angelegt. Nach der Rspr. des BFH beruht das EStG auf einem nominalen Einkünftebegriff und nicht auf einem sog. valorisierten Einkünftebegriff, der auf den Verkehrswert des Geldes abstellt (BFH v. 17.1.1980 – IV R 156/77, BStBl. I 1996, 434, zu Einkünften aus Gewerbebetrieb; v. 27.6.1996 – VIII B 102/95, BFH/NV 1996, 921, zu Einkünften aus Kapitalvermögen). Zum Nominalwertprinzip im Einzelnen s. Einf. ESt. Anm. 47.

### 14 d) Nettoprinzip

In Abs. 2 ist das sog. objektive Nettoprinzip festgelegt; darunter wird eine Besteuerung von Nettoeinkünften (Reineinkünften) verstanden (s. Einf. ESt. Anm. 44, 295 ff., sowie Anm. 503).

In Abs. 4–5 ist die Abziehbarkeit von Aufwendungen geregelt, die zur Existenzsicherung des Stpfl. und zum Unterhalt seiner Familie erforderlich sind. Dieses sog. subjektive Nettoprinzip ist Ausfluss des Grundsatzes der Berücksichtigung subjektiver Leistungsfähigkeit (s. Anm. 503 und Einf. ESt. Anm. 45, 280 ff.). Zur Durchbrechung des Nettoprinzips im EStG s. Anm. 503.

**e) Grundsatz der Individualbesteuerung**

15

Besteuerungseinheit ist im EStG das Individuum. Die Einkünfte und das zVE werden für die einzelne natürliche Person ermittelt und auch nur bei ihr besteuert (ausführlich RATSCHOW in DStJG 34 [2011], 35 [38]). Dies folgt sowohl aus § 1, der bestimmt, wer estpfl. ist, als auch aus § 2 Abs. 1, der auf Einkünfte „des Steuerpflichtigen“ abstellt. Der „Grundsatz der Individualbesteuerung“ ist auch bei Ehegatten uneingeschränkt durchzuführen (BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BStBl. I 1957, 193; LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, 624). In diesem Bereich stehen sich Eheleute wie Fremde gegenüber (BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, FR 1999, 1167). Dem entsprechen § 2 und §§ 26, 26b mit einer zunächst getrennten Einkünfteermittlung und der dann weiteren Behandlung „wie“ ein Stpfl. (BVerfG v. 25.1.1972 – 1 BvL 30/69, BStBl. I 1972, 325); vgl. insbes. den Wortlaut des § 26b:

„Bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten werden die Einkünfte, die die Ehegatten erzielt haben, zusammengerechnet, den Ehegatten gemeinsam zugerechnet und, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, die Ehegatten sodann gemeinsam als Steuerpflichtige behandelt.“

Zur Familienbesteuerung allgemein s. Einf. ESt. Anm. 5–7; zum Individualsteuerprinzip s. Einf. ESt. Anm. 46.

**f) Synthetische Einkommensteuer und Schemenbesteuerung**

16

Bis zum Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (s. Anm. 5) war § 2 auch Ausdruck der Tatsache, dass es sich bei der ESt um eine synthetische Steuer handelte (zur Begrifflichkeit s. auch Einf. ESt. Anm. 14). Gemäß § 2 Abs. 3 war die Summe aller Einkünfte für die Bemessungsgrundlage maßgeblich. Dies gilt nach Einführung der Abgeltungsteuer nur noch eingeschränkt. Wie sich auch aus Abs. 5b ergibt, sind die Einkünfte aus Kapitalvermögen grds. nicht mehr in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen und bilden damit eine eigene Schedule im Rahmen der ESt. Die Abgeltungsteuer war vom Gesetzgeber eingeführt worden, um die bestehenden Vollzugsdefizite bei Einkünften aus Kapitalvermögen zu reduzieren (vgl. MUSIL, FR 2010, 149; dort auch zur Verfassungsmäßigkeit). Unter systematischen Gesichtspunkten ist die Durchbrechung der synthetischen ESt zu kritisieren (ebenso HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 504 ff.). Verfassungswidrig ist sie indes nicht (ebenso ECKHOFF, FR 2007, 989; anders ENGLISCH, StuW 2007, 221; ausführlich s. Anm. 541).

**4. Bedeutung des § 2 für die Tatbestandsmäßigkeit der Einkommensbesteuerung**

17

**Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung:** Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung besagt, dass die Besteuerung die Verwirklichung eines gesetzlichen Tatbestands (vgl. § 38 AO) erfordert. Nach der „klassischen Lehre vom Steuertatbestand“ (Bezeichnung nach STOLLENWERK, StVj. 1989, 219) wird dieser durch mehrere Elemente bestimmt: durch eine subjektive Seite (diese regelt § 1), eine objektive Seite (diese regelt § 2), die Verknüpfung zwischen subjektiver und objektiver Seite (also das Problem der Zurechnung, s. Anm. 100), sowie den Steuertarif (s. Einf. ESt. Anm. 670; so auch schon HENSEL, Steuerrecht, 1924, 16 ff.).

**Steuerobjekt und Bemessungsgrundlage – klassische Lehre:** § 2 regelt die objektive Seite des EStTatbestands. Diese lässt sich in zweierlei Hinsicht charakterisieren:

- qualitativ (dem Grunde nach) als Steuergegenstand (Steuerobjekt) und
- quantitativ (der Höhe nach) als Steuerbemessungsgrundlage.

§ 2 regelt in Abs. 1 den Steuergegenstand („Einkünfte, die der Steuerpflichtige erzielt“, s. Anm. 57) und in Abs. 2–5 die in mehreren Stufen zu ermittelnde Steuerbemessungsgrundlage für die tarifliche ESt (Abs. 6), ohne dabei aber eine klare begriffliche Trennung zwischen Steuerobjekt und Bemessungsgrundlage zu verankern. Im EStRecht ist seit jeher str., ob es einer Unterscheidung zwischen Steuergegenstand und Steuerbemessungsgrundlage bedarf.

Vereinend schon STRUTZ (§ 1 EStG 1925, Rn. 11: „Bei einer echten Einkommensteuer fallen Gegenstand und Bemessungsgrundlage zusammen“), bejahend BECKER (Die Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, § 8a, der allerdings anmerkt, „daß es sich nicht um begrifflich scharf getrennte Gebiete handelt“): „Gegenstand der Einkommensteuer ist ... die von einer Person innerhalb einer gewissen Zeitspanne auf dem von dem Gesetz bezeichneten Gebiet (Einkunftsart, Sonderausgaben) ausgewiesene wirtschaftliche Kraft“ (an anderer Stelle spricht BECKER statt von „wirtschaftlicher Kraft“ von „wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit“ (BECKER, Die Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, § 9). „Bemessungsgrundlage sind die im Zeitraum erzielten Einkünfte abzüglich der Sonderausgaben“.

Der sog. klassischen Lehre vom Steuertatbestand (Bezeichnung nach STOLLENWERK, StVj. 1989, 219) entspricht es, keinen erheblichen Unterschied zwischen Steuergegenstand und Steuerbemessungsgrundlage zu machen und beide im Einkommensbegriff „zusammenfallen“ zu lassen, auch wenn dabei zwischen „ökonomischem Einkommen“ als Steuergegenstand und „disponiblem Einkommen“ als Steuerbemessungsgrundlage differenziert wird (so etwa HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 40 f.).

**Dreigliedriger Tatbestand nach KIRCHHOF:** PAUL KIRCHHOF hat ausgehend von diesem klassischen Verständnis für die objektive Seite des Einkommensteuertatbestands eine dreigliedrige Ausdifferenzierung entwickelt (vgl. KIRCHHOF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 2 Rn. 7 ff.). Danach besteht der in § 2 Abs. 1 geregelte Grundtatbestand des stbaren Einkommens aus drei tatbestandsbegründenden Merkmalen: Der Zustandtatbestand verkörpert sich in den sieben Einkunftsarten und führt zu einer Rechtfertigung der Besteuerung aus der Nutzungsmöglichkeit der gemeinschaftlich bereitgestellten Erwerbsmöglichkeiten. Der Handlungstatbestand besagt, dass nur derjenige als Steuerschuldner in Betracht kommt, der die Erwerbsgrundlage auch tatsächlich genutzt hat (teilweise auch als Verhaltenstatbestand bezeichnet, s. REIMER, Der Ort des Unterlassens, 2004, 43; dort auch zum Verhältnis von Zustands- und Verhaltenstatbestand). Der Handlungstatbestand ist bestimmend für die Zurechnung der Steuerschuld (aufgrund der „Leistungserstellung“, s. noch ausführlich Anm. 125). Der Erfolgstatbestand schließlich bringt zum Ausdruck, dass der Besteuerung nur die konkret erzielten Einkünfte unterliegen.

**Stufenbaulehre:** HERMANN-WILFRIED BAYER hat den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung im Bereich der ESt zu einer sog. Stufenbaulehre (BAYER/MÜLLER, BB 1978, 1; ihm folgend etwa URBAN, Die Einkünfteerzielungsabsicht in der Systematik des Einkommensteuergesetzes, 2010, 49) entwickelt. Danach ist Steuergegenstand der ESt eine Erwerbstätigkeit (BAYER, BB 1978, 1; BB 1988, 1 [141 ff., 213 ff.]) oder Einkünfteerzielungstätigkeit (STOLLENWERK, StVj. 1989, 217 [228 ff.]). Gemeint sind damit „die in § 2 Abs. 1

Nr. 1–7 aufgezählten Tätigkeiten“, aus denen der Stpfl. seine Einkünfte erzielt. Steuergegenstand und Steuersubjekt bilden den Grundtatbestand der Besteuerung. Den sog. Höhentatbestand sollen der Steuermaßstab und der StSatz bilden.

**Stellungnahme:** Die Stufenbaulehre BAYERS ist abzulehnen, weil sie die Handlung bzw. Erwerbstätigkeit in einer dem Gesetz nicht entsprechenden Weise überbetont. Vielmehr umschreibt die sog. klassische Lehre den EStTatbestand nach wie vor zutreffend. Die Differenzierungen KIRCHHOFS sind daraus abgeleitet und können die wesentlichen Erwerbsvorgänge sachgerecht abbilden. Letztlich geht es immer um die Frage, wem ein Erwerbserfolg – sei es durch eine Handlung oder die Vermögenszuordnung – zuzurechnen ist (so zutreffend WALDHOFF, FS Spindler, 2011, 853 [864]; REIMER, Der Ort des Unterlassens, 2004, 43). Deshalb bleibt es bei der grundlegenden Annahme der klassischen Auffassung, dass sich der Steuergegenstand aus den erzielten Einkünften iSv. § 2 Abs. 1 ergibt, aus denen die Bemessungsgrundlage nach den weiteren Vorgaben des § 2 zu entwickeln ist (§ 2 Abs. 5; dazu HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 40 f.).

## V. Geltungsbereich des § 2

### 1. Natürliche und juristische Personen/Personengesellschaften

18

**Natürliche Personen:** § 2 bestimmt für alle nach § 1 der ESt unterliegenden natürlichen Personen, die beschränkt oder unbeschränkt stpfl. sind, den Umfang des Besteuerungsgegenstands und den Besteuerungszeitraum der ESt.

- ▶ *Für unbeschränkt Steuerpflichtige* gilt § 2 für das Welteinkommen (s. Anm. 81).
- ▶ *Für beschränkt Steuerpflichtige* gilt § 2 nur für inländ. Einkünfte iSv. § 49; für die Ermittlung des zVE geben die Vorschriften der §§ 50 und 50a dem § 2 vor (s. Anm. 81).

**Körperschaften, Personenvereinigungen, Vermögensmassen:** Über § 8 Abs. 1 KStG gilt § 2 auch für KStpfl.; auch für sie sind nur Einkünfte aus den sieben in Abs. 1 aufgezählten Einkunftsarten stpfl. Nach dem HGB buchführungspflichtige KStpfl. haben stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 8 Abs. 2 KStG). Hat eine nach § 5 stbefeite Körperschaft iSv. § 5 Abs. 1 Nr. 5, 7, 9, 16, 19 und 22 KStG mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, so werden deren Einkünfte gesondert ermittelt (BFH v. 27.3.1991 – I R 31/89, BStBl. II 1992, 103) und dann zusammengefasst; damit ist auch ein Verlustausgleich möglich; das gilt unter bestimmten Voraussetzungen auch bei BgA (vgl. § 4 Abs. 6 KStG; dazu R 7 und H 7 KStR 2004).

**Personengesellschaften** sind keine StSubjekte der ESt und KSt, wohl aber Einkünfteerzielungs- und -ermittlungssubjekte (s. § 1 Anm. 21). Der von ihnen kraft rechtl. Verselbständigung verwirklichte EStTatbestand mit seinen Merkmalen und der Erfolg (die erzielten Einkünfte) sind vielmehr den Gesellschaftern (bei den Gewinneinkünften als Mitunternehmern, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; § 13 Abs. 7; § 18 Abs. 4) anteilig (s. Anm. 166) zuzurechnen.

19 **2. Anwendung auf Ehegatten**

Auch bei Ehegatten ist der „Grundsatz der Individualbesteuerung“ uneingeschränkt durchzuführen. Dem entsprechen die seit dem Steuervereinfachungsgesetz 2011 (s. Anm. 5) nur noch zwei verschiedenen Formen der Veranlagung des EStG:

- Einzelveranlagung gem. § 26a;
- Zusammenveranlagung gem. § 26b.

Bei jeder Form der Veranlagung sind die Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten getrennt zu ermitteln. Auf den weiteren Stufen der Ermittlung des zVE gibt es folgende Unterschiede:

**Einzelveranlagung gem. § 26a:** Liegen die drei Voraussetzungen des § 26 vor (unbeschränkte EStPfl. für jeden Ehegatten, nicht dauerndes Getrenntleben und Vorliegen dieser Voraussetzungen zu Beginn des VZ oder Eintritt während eines VZ), so kann Einzelveranlagung gewählt werden. Für § 2 folgt daraus, dass grds. getrennte Ermittlung des zVE erfolgt, aber mit folgenden Ausnahmen nach § 26a Abs. 2:

Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und die StErmäßigung nach § 35a werden nach dem durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 (s. Anm. 5) neu gefassten § 26a Abs. 2 demjenigen Ehegatten zugerechnet, der die Aufwendungen wirtschaftlich getragen hat. Auf Antrag beider Ehegatten kann auch eine je hälftige Berücksichtigung erfolgen.

**Zusammenveranlagung gem. § 26b:** Wegen des Grundsatzes der Individualbesteuerung werden die Einkünfte jedes Ehegatten zunächst getrennt ermittelt. Im Anschluss an die getrennte Ermittlung der Einkünfte der Ehegatten sind die Einkünfte für den SA-Abzug zusammenzufassen. Das System der Zusammenveranlagung zwingt nicht dazu, die Einkünfte der Ehegatten bereits auf der Ebene des Gesamtbetrags der Einkünfte zusammenzufassen. Die StPfl. sind nach § 26b nur wie ein StPfl. zu behandeln, wenn das Gesetz nichts anderes vorschreibt. Aus dem Prinzip der Zusammenveranlagung folgt jedoch, dass der Verlustausgleich zwischen den Ehegatten grds. umfassend zulässig ist. In Ausnahmefällen kann sogar ein horizontaler Verlustausgleich zwischen den Ehegatten bereits im Rahmen der Einkünfteermittlung erfolgen, nämlich dann, wenn verrechnungsbeschränkte Verluste nach § 15 Abs. 4 oder § 2a ansonsten nicht mehr ausgeglichen werden können (s. Anm. 563). Zur zwischenzeitlich geänderten Rechtslage (VZ 1999 bis VZ 2003: Abs. 3 Sätze 6–8), insbes. zu deren Verfassungskonformität, s. RAUPACH/BÖCKSTIEGEL, FR 1999, 487; HALLERBACH, DStR 1999, 1293 [1295]; STAPPERFEND in DStJG 24 [2001], 329). Der vom BFH beim BVerfG eingereichte Vorlagebeschluss (BFH v. 6.9.2006 – XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167) wurde von diesem als unzulässig zurückgewiesen (BVerfG v. 12.10.2010 – 2 BvL 59/06, DB 2010, 2476; s. ausführlich Anm. 573).

**Besondere Veranlagung für den Zeitraum der Eheschließung gem. § 26c:** Diese Veranlagungsart wurde durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 (s. Anm. 5) gestrichen.

20 **3. Anwendung bei Auslandsbeziehungen**

**Grundsätzlich** gilt § 2 bei unbeschränkter StPfl. auch für im Ausland verwirklichte Sachverhalte, soweit sich aus Wortlaut und Sinn der Einzelvorschriften nichts anderes ergibt (über Umfang der StPfl. bei beschränkter und unbeschränkter

StPflcht s. Anm. 81, 82). Die Besteuerung ausländ. Einkünfte wird aber durch DBA eingeschränkt (§ 2 AO); zum ProgrVorb. s. § 32b.

**Besonderheiten** gelten aufgrund des

- AStG v. 8.9.1972 (BGBl. I 1972, 1713; BStBl. I 1972, 450), zuletzt geändert durch ZollkodexAnpG (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58);
- InvStG v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2676/2724), zuletzt geändert durch KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126).

**Zur Berücksichtigung ausländischer Steuern** s. §§ 34c, 34d EStG, § 12 AStG.

Einstweilen frei.

21–24

## VI. Verhältnis des § 2 zu anderen Vorschriften

### 1. Verhältnis zu § 1

25

§ 1 regelt die persönliche StPflcht, die Frage, wer persönlich zur ESt heranzuziehen ist. Ob aber ein persönlich Stpfl. tatsächlich besteuert wird, hängt von sachlichen Voraussetzungen, allgemein gesagt vom Einkommen ab. Steuergegenstand und Steuerbemessungsgrundlage der ESt (zu diesen Begriffen s. Anm. 17) werden in § 2 im Einzelnen geregelt, desgleichen auch die zeitliche Abgrenzung (Jahressteuer).

### 2. Verhältnis zu sonstigen Vorschriften über das Einkommen (§§ 3 bis 24b)

26

Die Regelung in § 2 Abs. 1–3 – Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte – wird durch §§ 3–24b ausgefüllt. Umgekehrt ausgedrückt bildet § 2 die Klammer, die die einzelnen, im Abschn. „Einkommen“ des EStG sowie in § 34c Abs. 2 und 3 und §§ 33–33b enthaltenen Bestimmungen zu einem System der Einkommensermittlung zusammenfasst.

### 3. Verhältnis zu den Vorschriften über Veranlagung, Tarif, Steuerermäßigungen und Steuererhebung (§§ 25 bis 46)

27

Ein Teil der vorstehend genannten Vorschriften wird in § 2 bei der stufenweisen Ermittlung der festzusetzenden ESt genannt oder zumindest sinngemäß angesprochen, und der Ort ihrer Berücksichtigung in jenem Verfahren wird angegeben. §§ 26–26b, obwohl rechtssystematisch richtig im Abschn. „Veranlagung“ des EStG stehend, enthalten auch Regelungen über die Anwendung des § 2 bei Ehegatten (s. Anm. 19). Auch § 28 als Zurechnungsvorschrift ergänzt § 2 Abs. 1. § 25 knüpft an § 2 Abs. 7 an. §§ 36–48d enthalten Verfahrensvorschriften.

Das in § 2 vorgeschriebene Verfahren wird durchbrochen: durch die Pauschbesteuerung nach § 50 Abs. 4; die Pauschalierung von LSt nach §§ 40 Abs. 3, 40a Abs. 5 und § 40b Abs. 4; die Abgeltung der ESt auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 46 Abs. 4 und auf bestimmte Einkünfte von beschränkter Stpfl. nach § 50 Abs. 2. Eine Sonderstellung nimmt zudem die Abgeltungssteuer

gem. §§ 32d Abs. 1, 43 Abs. 5 ein; vgl. Abs. 2 Satz 2 und Abs. 5b, s. Anm. 541 und 872.

28–29 Einstweilen frei.

#### 4. Verhältnis zu anderen Steuergesetzen

##### 30 a) Verhältnis zur Körperschaftsteuer

§ 2 gilt auch für das Einkommen von KStpfl., soweit das KStG nichts Abweichendes bestimmt (§ 8 Abs. 1 KStG, s. Anm. 18). Abgesehen vom bis VZ 2000/2001 geltenden Anrechnungsverfahren hat die KSt keine Bedeutung für die ESt der Anteilseigner einer Körperschaft.

Zur Geltung des § 2 für die KSt s. Anm. 18; zum Verhältnis der ESt zur KSt allgemein s. Einf. ESt. Anm. 810 ff.

##### 31 b) Verhältnis zur Gewerbesteuer

§ 2 wirkt sich auf die Besteuerung nach dem GewStG nicht aus. Nach § 7 GewStG ist der Ermittlung des Gewerbeertrags „der nach den Vorschriften des EStG oder des KStG zu ermittelnde Gewinn“ aus dem betreffenden Gewerbebetrieb zugrunde zu legen. Dieser Gewinn ist nach §§ 4–7k – ohne Einschaltung von § 2 Abs. 3–6 – zu ermitteln. Ausführlich zum Verhältnis von ESt und GewSt s. Einf. ESt. Anm. 820 ff. § 35 gewährt eine pauschalierte GewStAnrechnung auf die tarifliche ESt.

##### 32 c) Verhältnis zur Kirchensteuer

Eine unmittelbare Wechselwirkung zwischen § 2 und der KiSt gibt es nicht. § 2 gilt nicht für die KiSt. Mittelbar bestimmt allerdings die nach Abs. 6 ermittelte festzusetzende ESt die Höhe der KiSt nach Maßgabe der KiStG (s. § 51a Anm. 13), mit den Einschränkungen, dass in allen Fällen des § 32 die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 zur Anwendung gelangen und dass das Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 sowie die pauschalierte Anrechnung der GewSt auf die tarifliche ESt nach § 35 für die KiSt nicht anwendbar sind (§ 51a Abs. 2 Sätze 2 und 3). Die Höhe der gezahlten KiSt beeinflusst umgekehrt die Höhe der festzusetzenden ESt wegen deren Abziehbarkeit als SA nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 und hierdurch wieder die Höhe der KiSt. Zum Verhältnis von ESt und KiSt s. auch Einf. ESt. Anm. 801.

##### 33 d) Verhältnis zur Erbschaftsteuer

Grundsätzlich fallen Erbschaften und Schenkungen nicht unter die in Abs. 1 abschließend aufgezählten Einkunftsarten, da es sich nicht um durch Leistungen am Markt erzielte Umsätze handelt (s. Anm. 80 „Erbanfall“ und „Schenkung“).

Für Fälle, in denen gleichwohl eine Doppelbelastung mit ESt und ErbSt entsteht, enthält nunmehr seit VZ 2009 die Vorschrift des § 35b eine Sonderregelung. Sie sieht eine StErmäßigung für solche Einkünfte vor, die zugleich auch der ErbSt unterlegen haben; dazu im Einzelnen § 35b, Anm. 1 ff., dort auch zur Rechtsentwicklung und zu Altfällen.

##### 34 e) Verhältnis zu zeitweilig erhobenen Steuern

Die – wenn auch in mancher Hinsicht mangelhafte – rechtssystematische Ausformung der ESt, ihre Ergiebigkeit und ihre technisch eingefahrene Verwaltung

bieten dem Gesetzgeber einen Anreiz, zeitweilig ohne Schaffung besonderer Besteuerungsgrundlagen und entsprechend neugestalteter Steuergesetze Steuern in Anknüpfung an das EStG – zB an den Einkommensbegriff oder an die festzusetzende oder durch StAbzug einzubehaltende ESt – zu erheben. Beispielhaft sind zu nennen:

**Ermächtigung nach § 51 Abs. 3 EStG 1967 ff.:** Das Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft v. 8.6.1967 (BGBl. I 1967, 582; BStBl. I 1967, 2661) ermächtigte in dem eingefügten Abs. 3 des § 51 die BRG. zur Herabsetzung und Erhöhung der ESt (einschließlich der StAbzugsbeträge) um höchstens 10 %. Eine entsprechende RechtsVO ist bisher nicht ergangen.

**Solidaritätszuschlag nach SolZG 1991:** Nach dem Solidaritätszuschlagsgesetz v. 24.6.1991 (BGBl. I 1991, 1318; BStBl. I 1991, 640) war vom 1.7.1991 bis zum 30.6.1992 ein zeitlich befristeter SolZ zur ESt (und zur KSt) als Ergänzungsabgabe nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG erhoben worden.

**Solidaritätszuschlag nach SolZG 1995:** Nach dem Solidaritätszuschlagsgesetz 1995 v. 23.6.1993 (BGBl. I 1993, 944; BStBl. I 1993, 510), zuletzt geändert durch BeitrRLUMsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592), wird zur ESt (und zur KSt) ein SolZ iHv. 5,5 % (bis VZ 1997: 7,5 %) als Ergänzungsabgabe nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG erhoben (s. Anh. 1 zu § 51a; zu dessen Verfassungskonformität BFH v. 21.7.2011 – II R 52/10, BStBl. II 2012, 43; BIRK, FR 2010, 999 [1002]; s. auch den Nichtannahmebeschluss, BVerfG v. 8.9.2010 – 2 BvL 3/10, NJW 2011, 441).

#### f) Verhältnis zu sonstigen Abgaben

35

Soweit außerstl. Abgaben etwa nach Maßgabe des Einkommens, des zVE oder der festzusetzenden ESt erhoben werden, wirkt sich die Ermittlung nach § 2 auf solche Abgaben aus, wobei ab VZ 2001 für das Anknüpfen außerstl. Rechtsnormen Abs. 5a zu beachten ist (s. Anm. 870 f.). Die Erhebung einer Abgabe nach dem Gewinn – zB die Erhebung von Beiträgen zu einer IHK nach dem Gewinn aus Gewerbebetrieb – knüpft nicht an § 2 an, sondern an die Gewinnermittlung gem. §§ 4–7k (s. auch Anm. 31 über GewSt). § 5 EigZulG knüpft ab dem 1.1.2004 bei der Bestimmung der maßgeblichen Einkunftsgrenze nicht mehr am Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3) an, sondern an der Summe der positiven Einkünfte nach § 2 Abs. 2.

Einstweilen frei.

36–49

### B. Erläuterungen zu Abs. 1: Erzielung von Einkünften aus sieben Einkunftsarten als Steuergegenstand der Einkommensteuer

#### I. Erzielung von Einkünften; sieben Einkunftsarten; Umfang der unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht (Abs. 1 Satz 1)

**Schrifttum:** BECKER, Einkommensteuergesetz 1925, Kommentar, Bd. 1, Berlin 1928; BLÜMICH, Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, München 1925; STRUTZ, Kommentar zum Einkommensteuergesetz 1925, Berlin 1927; KOCH/KAEMMEL, Einkommensteuergesetz und Bürgersteuergesetz vom 16. Oktober 1934, München 1934; REINHARD,

Der Einkommensbegriff, DStZ 1943, 428; RAUPACH, Diskussionsbeitrag, DStJG 1 (1979), 210; RUPPE, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung, DStJG 1 (1979), 7; SÖHN (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, Köln 1980; TIPKE, Bezüge und Abzüge im Einkommensteuerrecht, StuW 1980, 1; TIPKE, Über Steuergerechtigkeit in Steuergesetzgebung, Steuerverwaltung und Steuergerichtsbarkeit, StuW 1980, 281; BAYER, Die Liebhaberei im Steuerrecht, Tübingen 1981; LANG, Reformentwurf zu Grundvorschriften des EStG, Münsteraner Symposium, Bd. II, Köln 1985; RAUPACH/TIPKE/UELNER, Niedergang oder Neuordnung des Einkommensteuerrechts?, Köln 1985; KRÖNER, Verrechnungsbeschränkte Verluste im Einkommensteuerrecht, Wiesbaden 1986; BAYER, Die Erwerbstätigkeit – der Steuergegenstand des Einkommensteuerrechts, BB 1988, 1, 141, 213; KIRCHHOF, Gutachten F, in: STÄNDIGE DEPUTATION DES DEUTSCHEN JURISTENTAGS (Hrsg.), Verhandlungen des 57. Dt. Juristentages, Bd. II, Mainz 1988; REISCH/REICHARDT/URBANKE, Probleme bei der Besteuerung von Amateursportlern aus nationaler und internationaler Sicht, DB 1988, 359; WENDT, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, DÖV 1988, 710; STOLLENWERK, Dogmatischer Gegenstand versus instrumentaler Gegenstand des EStG, StVj. 1989, 217; SCHMIDT-LIEBIG, Einkommensteuerbarkeit und Einkunftsqualifikation von Spiel- und ähnlichen Gewinnen, StuW 1995, 162; ZUGMAIER, Pflegeversicherung – Sind Geldleistungen von Pflegebedürftigen an Pflegepersonen einkommensteuerpflichtig?, DStR 1995, 872; ENNEKING/DENK, Qualifikationsprobleme bei der Besteuerung der inländischen Einkünfte von unbeschränkt steuerpflichtigen Sportlern, DStR 1996, 450; ZUGMAIER, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung ungeklärter Vermögenszuwächse, BB 1998, 2136; WASSERMAYER, Anmerkungen zum Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, DStR 2001, 920; RAUPACH, Zivilrechtliche und steuerliche Fragen des Sponsoring, in Kötz ua. (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2001, Köln 2002, 169; TIPKE, Der Karlsruher Entwurf zur Reform der Einkommensteuer, StuW 2002, 148; SCHREIBER/FINKENZELLER/RÜGGERBERG, Reform der Einkommensbesteuerung durch die duale Einkommensteuer?, DB 2004, 2767; KUBE, Entwürfe für ein neues Einkommensteuergesetz, BB 2005, 743; LANG ua., Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, Köln 2005; SÖHN, Besteuerung von Unterhaltsleistungen an getrennt lebende und geschiedene Ehegatten, StuW 2005, 109; FUHRMANN/KOHLHAAS, Erfolgsbeteiligung an einer Prozessfinanzierung als Leistungseinkünfte?, FR 2008, 1081; GRÜN, Ausgleichszahlungen beim schuldrechtlichen Versorgungsausgleich, NWB 2010, 1751; BIRK, Einkommen, Einkunftsarten und Einkünfteermittlung, DStJG 34 (2011), 11; KIRCHHOF, Bundessteuergesetzbuch, Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, Heidelberg 2011; WALDHOF, Struktur und Funktion des Steuertatbestands, in MELLINGHOFF/SCHÖN/VISKORF (Hrsg.), FS Wolfgang Spindler, Köln 2011, 853; LANG, Editorial, StuW 2012, 1; BIRK/DESENS/TAPPE, Steuerrecht, Heidelberg, 17. Aufl. 2014; TIPKE/LANG, Steuerrecht, Köln, 22. Aufl. 2015.

## 1. Konturierung des Steuergegenstands durch Abs. 1 Satz 1

### 50 a) Rechtsentwicklung des Abs. 1 Satz 1

**Preußisches EStG 1891/1906:** § 2 bestimmte: „Ohne Rücksicht auf ... unterliegen der Einkommensteuer alle Personen mit dem Einkommen aus ...“; § 6: „Als Einkommen gelten die gesamten Jahreseinkünfte der Steuerpflichtigen ...“

**EStG 1920:** § 1 regelte: „Von dem Einkommen der natürlichen Personen wird nach den Vorschriften dieses Gesetzes eine Einkommensteuer erhoben“; § 2: „Einkommensteuerpflichtig sind I. Mit ihrem gesamten Einkommen 1. Deutsche ...; 2. Nichtdeutsche ...; II. mit ihrem Einkommen aus ... alle natürlichen Personen ohne Rücksicht auf Staatsangehörigkeit, Wohnsitz oder Aufenthalt“.

**EStG 1925:** § 1 wie EStG 1920; §§ 2, 3 ähnlich wie § 2 EStG 1920; § 45 EStG 1925 ergänzte: „Für die Einreihung unter die Einkünfte iSd. § 6 Abs. 1–3 ist es

ohne Bedeutung, ob der Unternehmer oder der Berufstätige Eigentümer, Nießbraucher, Pächter oder ein sonstiger Nutzungsberechtigter ist.“

Die Vorschrift sollte Zweifel bei der Qualifizierung der Einkünfte beseitigen und wurde als bloße Klarstellung betrachtet (SCHACHIAN in BLÜMICH, EStG 1925 zu § 45; STRUTZ, EStG 1925 § 45 Anm. 2; Begründung zu § 2 EStG 1934, RStBl. 1935, 35). Sie bestätigte immerhin auch, dass es nicht auf das Rechtsverhältnis ankommt, aufgrund dessen der Stpfl. die Einkünfte erzielt (s. Anm. 131).

**EStG 1934 bis 1974:** § 2 Abs. 1 bestimmte: „Die Einkommensteuer bemißt sich nach dem Einkommen, das der Stpfl. innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.“ Auch damit wurde allerdings nicht mehr gesagt als mit dem bisherigen Ausdruck „Einkommen des Steuerpflichtigen“, denn das Merkmal des „Beziehens“ des Einkommens hatte nur die zeitliche Bedeutung, dass die Abschnittsbesteuerung nach dem Kj. geregelt wurde.

**EStG 1975 ff.:** § 2 Abs. 1 Satz 1 unterwirft der ESt „Einkünfte“, die der Stpfl. (während seiner EStPflicht) „erzielt“. Zur Auslegung dieser Formulierung s. Anm. 57 f.

## b) Einkünfte oder Einkünfteerzielung als Steuergegenstand?

51

**Erwerbstätigkeitstheorie versus Einkommenstheorie:** Der einleitende Satzteil in Abs. 1 („Der Einkommensteuer unterliegen“) enthält die übliche Formulierung zur Kennzeichnung des Steuergegenstands, wie sie sich in nahezu allen Steuergesetzen findet (vgl. § 2 Abs. 1 GewStG mit der Paragrafenüberschrift „Steuergegenstand“; weiter zB § 1 Abs. 1 UStG, § 1 Abs. 1 ErbStG). Der nachfolgenden Aufzählung und dem Satzende lässt sich entnehmen, dass das EStG „Einkünfte“ (s. Anm. 53), die der Stpfl. „erzielt“ (s. Anm. 57) als Steuergegenstand ansieht; str. ist, worin genau der Steuergegenstand der ESt besteht:

- in einer „Erwerbstätigkeit“ des Stpfl. als einer Tätigkeit, „die zum Zwecke der Erzielung von Einkünften über eine gewisse Zeit ausgeübt wird“ (BAYER, BB 1988, 213 [218] sog. Erwerbstätigkeitstheorie, BAYER, BB 1988, 1), oder
- im erzielten Ergebnis, also in der Summe der Einkünfte (HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 40 sog. Einkommenstheorie, Bezeichnung nach BAYER, BB 1988, 1 [2]) oder
- in „der Nutzung einer Erwerbsgrundlage mit dem Erfolg individueller Einkünfte“ (KIRCHHOF in KSM, § 2 Rn. A 79 [4/1992]) bzw. „das durch Nutzung einer Erwerbsgrundlage erzielte Einkommen“ (KIRCHHOF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 2 Rn. 81).

Diese Frage hängt auch unmittelbar mit der Tatbestandskonzeption der ESt und dem Verhältnis von Steuergegenstand und Bemessungsgrundlage zusammen (hierzu bereits Anm. 17).

**Die erzielten Einkünfte als maßgebliche Größe:** Es wurde bereits ausgeführt, dass der Stufenbaulehre BAYERS nicht zu folgen ist (s. Anm. 17; krit. dazu WALDHOF, FS Spindler, 2011, 853 [861]). Auch die damit korrelierende Erwerbstätigkeitstheorie (so BAYER, BB 1988, 213; krit. zu dieser Bezeichnung: STOLLENWERK, StVj. 1989, 217 [220]) ist abzulehnen, weil sie im geltenden EStG keine Stütze findet.

Die zweitgenannte Auffassung (Einkünfte als Steuergegenstand), die auch als „klassische“ Lehre bezeichnet wird, ist insofern zutreffend, als die erzielten Einkünfte der Einkommensbesteuerung als maßgebliche Größe zugrunde liegen. Die von KIRCHHOF begründete dritte Auffassung baut auf diesem Ansatz auf und gliedert den Tatbestand in drei Elemente auf (s. Anm. 17). Durch die Auf-

gliederung des Tatbestands in ein Zustands-, ein Verhaltens- (dazu REIMER, Der Ort des Unterlassens, 2004, 43) und ein Erfolgselement werden die unterschiedlichen Bausteine, die in je unterschiedlichem Zusammenspiel zur Einkünfteerzielung führen, transparent gemacht. Es bleibt aber dabei, dass die erzielten Einkünfte den maßgeblichen Aspekt bilden. Das Verhaltenselement ist vor allem für die Zurechnung des Ergebnisses relevant (so auch WALDHOFF, FS Spindler, 2011, 853 [864], hier wird von „Leistungserstellung“ gesprochen, s. ausführlich Anm. 125).

Die Unterschiede zwischen den skizzierten Auffassungen sollten indes nicht überschätzt werden. Im Ergebnis kann festgehalten werden, dass der in Abs. 1 Satz 1 umschriebene Steuergegenstand der ESt durch die vom Stpfl. erzielten Einkünfte konturiert wird.

52 Einstweilen frei.

## 2. Begriff der Einkünfte in Abs. 1 Satz 1

### 53 a) Grundelemente des Einkünftebegriffs

Der Begriff „Einkünfte“ wird in seiner Grundbedeutung (Saldo aus Einnahmen und Ausgaben) von Abs. 1 vorausgesetzt, aber nicht definiert. Er wird durch die Aufzählung von sieben Einkunftsarten konkretisiert.

Auch Abs. 2 enthält trotz der irreführenden Formulierung („Einkünfte sind ...“) keine Definition des Begriffs „Einkünfte“; die Vorschrift definiert nicht den Steuergegenstand, sondern leitet durch die Einführung zweier Methoden zur Ermittlung der Einkünfte die Bestimmung der Bemessungsgrundlage ein (zu diesen Begriffen s. Anm. 17 und Einf. ESt. Anm. 630 ff., 650 ff.).

Der von Abs. 1 vorausgesetzte Begriffsinhalt des Wortes „Einkünfte“ lässt sich durch einen Vergleich mit dem vom EStG ebenfalls verwandten Begriff „Einnahmen“ (vgl. § 4 Abs. 3, § 8 Abs. 1, § 11 Abs. 1) verdeutlichen: Einnahmen bezeichnen einen Bruttobetrag (vor Abzug von Ausgaben), Einkünfte dagegen einen Nettobetrag nach Abzug von Ausgaben, also den Saldo zwischen Einnahmen und Ausgaben, der positiv oder negativ ausfallen kann (über negative Einkünfte s. Anm. 504), dh. einen Einnahme- oder Aufwendungsüberschuss (ebenso REINHARD, DStZ 1943, 428: „Einnahmeüberschüsse = Einkünfte“).

**Fehlende Oberbegriffe für Einnahmen und Aufwendungen bei allen Einkunftsarten:** Es fehlt auch (jedenfalls seit dem EStG 1934) die Verwendung einheitlicher, für alle Einkunftsarten geltender Oberbegriffe für Einnahmen und Ausgaben (vgl. KIRCHHOF in KSM, § 2 Rn. A 52 [4/1992]), die Betriebseinnahmen (BE, § 4 Abs. 3) und Einnahmen der Überschusseinkunftsarten (§ 8) einerseits sowie Betriebsausgaben (BA, § 4 Abs. 4) und Werbungskosten (WK, § 9) andererseits umfassen müssten, um eine einheitliche, gesetzliche Definition des Begriffs „Einkünfte“ zu ermöglichen.

Der Begriff „Werbungskosten“ galt zwar mit seiner finalen Ausrichtung auf Erwerbssicherung ursprünglich für alle Einkunftsarten (so in § 9 Abs. 1 Nr. 1 Preuss. EStG v. 24.6.1891: „Die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung des Einkommens verwendeten Ausgaben“). Im Zuge der Entwicklung des sog. Dualismus der Einkunftsarten (s. Anm. 520 ff.) kam es aber zu einer zeitweisen Aufspaltung in zwei tatbestandlich unterschiedliche Aufwendungsbegriffe im EStRecht, mit der eine Differenzierung der Begriffe „Werbungskosten“ und „Betriebsausgaben“ einherging. Das EStG 1920 hatte parallel zum finalen WK-Begriff den BA-Begriff eingeführt, ohne ihn zu definieren. Das EStG 1925 verwendete den BA-Begriff nicht mehr. Das EStG 1934 schließlich führte eine eigene auf die betriebliche Veranlassung gegründete BA-Definition ein (vgl.

## I. Einkünfteerzielung; sieben Einkunftsarten (Satz 1) Anm. 53–55 § 2

§ 9 Anm. 3). Dabei umfasst der Begriff „Betriebsausgaben“ beim Bestandsvergleich auch zukünftige Ausgaben; entsprechendes gilt für BE; denn das EStG hat die in Betriebswirtschaftslehre und Handelsrecht gebräuchlichen Begriffe „Aufwand“ (Aufwendungen) und „Ertrag“ (vgl. § 275 HGB) nicht übernommen, sondern verwendet auch für betriebliche Einkünfte – unabhängig von der Gewinnermittlungsart – die Begriffe „Betriebsausgaben“ und „Betriebseinnahmen“ (vgl. die Verweisung in § 5 Abs. 6; aA offenbar KIRCHHOF in KSM, § 2 Rn. A 52 [4/1992]). Die Begriffe „Ausgaben“ und „Aufwendungen“ werden synonym verwandt (vgl. § 4 Abs. 4).

**Möglichkeit zur gesetzlichen Definition:** Nachdem es Schrifttum, Rspr. und Verwaltung gelungen ist, den entstandenen Gegensatz zwischen BA und WK durch Einführung eines für beide geltenden Veranlassungszusammenhangs zu überwinden (vgl. § 9 Anm. 132), besteht inzwischen durchaus die Möglichkeit für eine einheitliche Definition des Begriffs „Einkünfte“ auf der Grundlage einheitlicher Oberbegriffe für die in die Einkunftsermittlung eingehenden Einnahmen und Ausgaben (Aufwendungen). Das Schrifttum spricht zunehmend entsprechend der Unterscheidung zwischen Privat- und Erwerbssphäre (s. Anm. 69) von Erwerbseinnahmen und Erwerbsaufwendungen, im Unterschied zu Privateinnahmen und Privataufwendungen (vgl. KIRCHHOF in KSM, § 2 Rn. A 53, 57 [4/1992]). Danach gilt:

- Einkünfte sind der Saldo aus Erwerbseinnahmen und Erwerbsaufwendungen.
- Erwerbseinnahmen und -aufwendungen sind Einnahmen bzw. Aufwendungen, die durch eine der Einkünfteerzielung dienende Leistung (Erwerbstätigkeit oder Vermögensnutzung) veranlasst sind.

**Konkretisierung des überkommenen Einkunftsbegriffs im Begriff der Erwerbseinkünfte:** Abs. 1 geht vom überkommenen Einkunfts begriff (als Saldo zwischen Einnahmen und Ausgaben) aus. Durch die Aufzählung von sieben Einkunftsarten in Satz 1 (s. Anm. 66) und entsprechende Verweisungen in Satz 2 auf §§ 13 bis 24 (s. Anm. 84) konkretisiert das Gesetz sodann den überkommenen Begriff der Einkünfte auf „Erwerbseinkünfte“ (s. Anm. 68 f.) und beschreibt gleichzeitig durch die den Einkunftsarten zugrundeliegenden Leistungen (Erwerbstätigkeiten) den Tatbestand der Erzielung von Einkünften (s. Anm. 57 ff.). Die Aufzählung der sieben Einkunftsarten ist abschließend (s. Anm. 66). Nicht unter die sieben Einkunftsarten fallende Vermögensmehrungen „unterliegen“ nicht der ESt (s. Anm. 79).

Einstweilen frei.

54

### b) Unschärfen des Einkünftebegriffs

55

**Unterschiedliche Verwendung des Einkünftebegriffs in den Absätzen des § 2:** Der Begriff „Einkünfte“ hat in Abs. 1 und 2 unterschiedliche Funktionen: in Abs. 1 ist er Merkmal des Steuergegenstands (s. Anm. 51), in Abs. 2 bezeichnet er die Steuerbemessungsgrundlage (s. Anm. 501). Darüber hinaus wird der Ausdruck „Einkünfte“ im EStG unterschiedlich und zT abweichend von Abs. 1 und 2 verwendet. Die Inkonsequenz beginnt bereits mit Abs. 3: mit dem Begriff „Summe der Einkünfte“ und „Gesamtbetrag der Einkünfte“. Dies zwingt dazu, bei den einzelnen Vorschriften zu prüfen, was gemeint ist: Einnahmen, Einkünfte oder Teile von Einkünften.

**Begriffliche Unklarheiten bei der „Summe der Einkünfte“ und dem „Gesamtbetrag der Einkünfte“:** „Summe“ und „Gesamtbetrag“ bedeuten sprachlich das Gleiche. Wenn das Ergebnis des in Abs. 3 beschriebenen Rechenvorgangs einen Gesamtbetrag der Einkünfte ergibt, dann müssen die in Abs. 3 angegebenen Abzüge begrifflich noch Bestandteile der Einkünfteermittlung und

muss die Umschreibung der Einkünfte in Abs. 2 daher begrifflich unvollständig sein. Die Unterscheidung zwischen „Summe“ und „Gesamtbetrag“ der Einkünfte bildet eine terminologische Notlösung, weil die in Abs. 3 angegebenen Abzüge sich nicht auf bestimmte einzelne Einkunftsarten beziehen, sondern nur von einer, wie es korrekterweise etwa lauten müsste „Zwischensumme“ der Einkünfte abgezogen werden können.

**Ungenaue Verwendung der Begriffe „Einnahmen“ und „Einkünfte“:** Zum Teil bezeichnet der Ausdruck „Einkünfte“ in Wirklichkeit Einnahmen; so in §§ 19 Abs. 1, 20, 24 Nr. 1 und 3, 34 Abs. 2 Nr. 2 und 3.

Häufig dient die Aufzählung von Einnahmen zur Kennzeichnung von Einkünften oder Einkunftsarten (so zB in §§ 19, 20 und 22).

Bezeichnung von „Einkunftsteilen“ als „Einkünfte“: Das EStG verwendet den Begriff „Einkünfte“

► *sowohl in Bezug auf die einzelnen Einkunftsarten als Ganzes* (zB § 13 Abs. 1: „Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft“; § 15 Abs. 1: „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“)

► *als auch für Teile einer Einkunftsart* (Einkunftsteile, s. zu diesem Begriff, den zB § 26 KStG verwendet, § 3c Anm. 33); dies kann geschehen,

▷ *um eine Einkunftsart näher zu umschreiben* (zB § 13 Abs. 1 Nr. 1: „Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft ...“; § 15 Abs. 1 Nr. 1: „Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen“; § 21 Abs. 1 Nr. 1: „Einkünfte aus VuV von unbeweglichem Vermögen“) oder

▷ *um bestimmte Rechtsfolgen daran zu knüpfen*, so häufig für „ausländische Einkünfte“ (§ 2a, § 32b Abs. 1 Nr. 2, § 34c und d; § 26 KStG), für „inländische Einkünfte“ (§ 49 Abs. 1) und für „außerordentliche Einkünfte“ (§§ 34, 34b); es bedarf dann einer getrennten Ermittlung der Einkunftsteile (s. Anm. 505).

56 Einstweilen frei.

### 3. Erzielung von Einkünften

#### 57 a) Bedeutung und Begriff der Einkünfteerzielung

**Bedeutung:** Die Einkünfte, die der Stpfl. erzielt, sind Steuergegenstand der ESt (s. Anm. 51). Der Begriff des „Erzielens“ erlangt damit ausschlaggebende Bedeutung für die zutreffende Erfassung und Abgrenzung estl. relevanter Sachverhalte. Dies gilt insbes. in folgender Hinsicht:

– Wer die Einkünfte „erzielt“, dem sind sie estl. zuzurechnen, der hat sie auch zu versteuern; das ist nach hM derjenige, der über die der Einkünfterzielung dienende Leistung (Tätigkeit oder Vermögensnutzung) disponieren kann, zu diesem Problem der Zurechnung s. ausführlich Anh. 1 zu Abs. 1, Anm. 100 ff.

– Einkünfteerzielungsabsicht: Eine unter eine Einkunftsart fallende Leistung (Tätigkeit oder Vermögensnutzung, s. Anm. 68) muss auf positive Einkünfte zielen; bei Fehlen dieser „Einkünfteerzielungsabsicht“ (diesen Begriff verwendet zB § 15 Abs. 3) nimmt die hL eine estl. nicht relevante sog. Liebhaberei an, die nicht zu stpfl. Einkünften führt; Verluste sind daher nicht ausgleichsfähig und nicht abziehbar (s. ausführlich Anh. 2 zu Abs. 1, Anm. 345 ff.).

## I. Einkünfteerzielung; sieben Einkunftsarten (Satz 1) Anm. 57–58 § 2

- Erzielt sind nur solche Vermögensmehrungen, die verwirklicht sind; nicht realisierte Wertsteigerungen erfasst die ESt grds. nicht; Ausnahmen von diesem Realisationsprinzip im weiteren Sinne (s. Anm. 12) bedürfen der gesetzlichen Grundlage (zB § 16 Abs. 3 EStG; § 6 AStG).
- Leistungen innerhalb der familiären Lebensgemeinschaft werden nicht „erzielt“ und fallen mithin unter keine Einkunftsart (BFH v. 14.9.1999 – IX R 88/95, BStBl. II 1999, 776).

**Begriff der Einkünfteerzielung:** „Erzielen“ bedeutet „mit Erfolg nach etwas zielen“ (veraltet), etwas „erzeugen, hervorbringen“ (PAUL, Deutsches Wörterbuch). Einkünfteerzielung ist also ein zielgerichtetes Verhalten, ähnlich KIRCHHOFF in KSM, § 2 Rn. A 79 [4/1992]: „Das Wort ‚erzielen‘ bezeichnet das Hinarbeiten auf ein Ziel und das Erreichen dieses Zieles, drückt also einen Handlungsvorgang und seine erfolgreiche Beendigung aus“ (missverständlich ist das Wort „erfolgreich“, s. sogleich „Die erzielten Einkünfte“).

Zielgerichtet muss das Verhalten sein, dh. es muss auf Einkünfte zielen. Damit wird Abs. 1 mit dem Begriff „Erzielen“ zur Grundlage für die Forderung der hM nach einer Einkünfteerzielungsabsicht als Voraussetzung für die Annahme estrechtl. relevanter Einkünfte (s. Anh. 2 zu Abs. 1, Anm. 345 zur Abgrenzung zwischen Einkünften und der sog. Liebhaberei).

Welches Verhalten zur Einkünfteerzielung führt, ist den in Abs. 1 Satz 1 aufgeführten Einkunftsarten und den zugehörigen Verweisungen in Abs. 1 Satz 2 auf die §§ 13–24 zu entnehmen (s. Anm. 86).

**Die erzielten Einkünfte** sind der „Erfolg“ dieser von den Einkunftsarten erfassten Leistungen des Stpfl. „Erfolg“ (besser Ergebnis) ist dabei nicht notwendig im Sinne eines positiven Saldos zwischen Einnahmen und Aufwendungen zu verstehen; Einkünfte können vielmehr positiv oder negativ sein (s. Anm. 504).

**Verhältnis zwischen erzielten und bezogenen Einkünften:** Der Ausdruck „erzielt“ trat mit dem EStG 1975 an die Stelle der früher in § 2 (Abs. 1 und 2 Satz 2) enthaltenen Wendung vom „bezogenen“ Einkommen. Es mag sein, dass damit der zeitliche Sinngehalt des Ausdrucks „bezogen“, der an „zugeflossen“ anklingt, vermieden werden sollte (die Begründung zum RegE eines EStG 1975, BTDrucks. 7/1470, schweigt dazu). Etwas erzielen bedeutet, etwas Angestrebtes erreichen. Daher kann man in der Verwendung des Ausdrucks „erzielt“ die Andeutung einer tatbestandsmäßigen Präzisierung sehen: Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, der sie durch sein Verhalten erlangt hat, dh. die zur Entstehung der Einkünfte führende Leistung erbracht hat. Viel Gewicht ist dieser Wortauslegung allerdings nicht beizumessen (wenngleich sie durch eine am Zweck der ESt ausgerichtete Auslegung best. wird, s. Anm. 68),

denn das EStG verwendet (der Neigung des Gesetzgebers zu liederlicher Terminologie entsprechend, s. zB auch Anm. 55) bei Einnahmen und Einkünften den Ausdruck „beziehen“ auch weiterhin nicht nur speziell in einem zeitlichen Sinn (so zB in § 4a Abs. 2 Nr. 2, § 11 Abs. 1 Satz 1, § 20 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 aF, § 38a Abs. 1), sondern auch gleichbedeutend mit „erzielen“ (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3, § 25 Abs. 1, § 26a Abs. 1 Satz 1, § 34c Abs. 1 Satz 3, § 36b Abs. 1 Satz 1 aF, § 46 Abs. 2 Nr. 2, 3a, § 49 Abs. 4), während in anderen vergleichbaren Fällen, ebenso wie in § 2, von „erzielen“ gesprochen wird (§ 26b, § 34d Nr. 2, § 36 Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 aF, § 49 Abs. 1 Nr. 2b und c, § 49 Abs. 3 Satz 2).

### 59 b) Abgrenzung zwischen Einkünfteerzielung und Einkommensverwendung

Das EStG geht von Vermögensmehrungen des Stpfl. aus, indem es Erhöhungen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als Einkünfte des Stpfl. erfasst. Es gelangt dann durch den Abzug bestimmter privater Ausgaben (SA und agB) nach Abs. 4 zu einem als verfügbar betrachteten Einkommen als Bemessungsgrundlage der subjektiven Leistungsfähigkeit (s. Anm. 8; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 70). Andere private Ausgaben bleiben bei Ermittlung der subjektiven Leistungsfähigkeit unberücksichtigt (vgl. auch § 12 Nr. 1); man bezeichnet ihre Verausgabung (entsprechend § 18 Abs. 1 Satz 1 EStG 1925) als Einkommensverwendung. Für KStpfl. ist ausdrücklich bestimmt, dass es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung ist, ob es verteilt wird (§ 8 Abs. 3 Satz 1 KStG). Es ist stets zwischen der Einkünfteerzielung und der Einkommensverwendung durch sog. Verfügung über Einkünfte zu unterscheiden: Ist der Tatbestand einer Einkünfteerzielung verwirklicht worden, so kann er nicht rückwirkend dadurch beseitigt werden, dass der Stpfl. die Einkünfte in einer Weise verwendet, die außerhalb des Tatbestands der Einkünfteerzielung liegt, zB private Kapitalerträge zur Deckung von BA verwendet oder Einkünfte für seinen Lebensunterhalt verbraucht oder verschenkt (s. Anm. 150). Die Abgrenzung zwischen Einkünfteerzielung und -verwendung hat insbes. Bedeutung bei der Abgrenzung, welcher Stpfl. die Einkünfte erzielt hat, dh. wem sie „zuzurechnen“ sind. Die Frage ist: „Erzielt jemand Einkünfte und verwendet er sie, indem er sie zB seinem Sohn zukommen lässt, oder erzielt sie der Sohn selbst?“ (so RAUPACH in DStJG 1 [1979], 210). Eine Beeinflussung der persönlichen Zurechnung von Einkünften ist nur in der Weise möglich, dass die Person des Leistungserstellers – der die Dispositionsbefugnis über die Leistungserstellung hat, die zur Entstehung der Einkünfte führt (s. Anm. 150, 152) – geändert und dadurch die Erzielung der Einkünfte durch einen anderen Stpfl. ermöglicht wird.

60–61 Einstweilen frei.

### 62 4. Einkünfteerzielung durch den Steuerpflichtigen/Korrespondenzprinzip

**Schrifttum:** TIPKE, Bezüge und Abzüge im Einkommensteuerrecht, StuW 1980, 1; TIPKE, Über Steuergerechtigkeit in Steuergesetzgebung, Steuerverwaltung und Steuergerichtsbarkeit, StuW 1980, 281; SÖHN, Besteuerung von Unterhaltsleistungen an getrennt lebende und geschiedene Ehegatten, StuW 2005, 109; GRÜN, Ausgleichszahlungen beim schuldrechtlichen Versorgungsausgleich, NWB 2010, 1751; TIPKE/LANG, Steuerrecht, Köln, 22. Aufl. 2015.

**Einkünfteerzielung und Zurechnung:** Die Erzielung von Einkünften stellt einen Teil des Steuertatbestands (den Steuergegenstand) dar (s. Anm. 17, 51), der durch die Aufzählung von sieben Einkunftsarten konkretisiert und beschrieben wird (s. Anm. 86). Wenn Abs. 1 davon spricht, dass „der Steuerpflichtige“ die Einkünfte erzielt, so kennzeichnet das Gesetz damit das handelnde Subjekt (KIRCHHOF in KSM, § 2 Rn. A 79 [4/1992]), gleichzeitig knüpft die Regelung an die StPflcht des § 1 an (KIRCHHOF in KSM, § 2 Rn. A 77 [4/1992]). Daraus ergibt sich, dass die Einkünfte als Erfolg des Handlungstatbestands dem handelnden Stpfl. „zuzurechnen“ sind. Das ist der Stpfl., der über die von der einzelnen

Einkunftsart erfasste Leistungserstellung (s. Anm. 68) disponieren kann (s. ausführlich Anh. 1 zu Abs. 1, Anm. 125 ff.).

**Begriff der Korrespondenz:** Als korrespondierend kann man die Besteuerung oder die Einkünfteermittlung etwa dann bezeichnen, wenn die bei einem Stpfl. eingetretene Einkünfteerminderung bei einem anderen Stpfl. zu einer Einkünfteerhöhung führt. Diese Wirkung tritt häufig ein; zB bilden BA bei den Einkünften iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3, WK bei den Einkünften iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7, SA und agB häufig beim Empfänger BE oder Einnahmen iSd. § 8. Fraglich kann nur sein, ob eine solche Wirkung stets anzunehmen ist.

**Kein Gebot sachlich oder zeitlich korrespondierender Besteuerung aus Abs. 1:** Abs. 1 regelt ausschließlich die Besteuerung des Stpfl., der durch Verwirklichung des Tatbestands einer der sieben Einkunftsarten den Steuertatbestand erfüllt. Der Stpfl. tritt dabei idR in Rechtsbeziehungen zu Dritten, über deren Besteuerung ist danach zu entscheiden, welche Tatbestände sie verwirklichen. Daher folgt aus Abs. 1 kein Gebot sachlich oder zeitlich korrespondierender Besteuerung.

**Kein allgemeiner Rechtsgrundsatz einer sachlich korrespondierenden Besteuerung:** Es besteht kein – dem EStG ungeschrieben zugrundeliegender – Grundsatz, dass Abziehbarkeit beim Aufwendenden und StPflcht beim Empfänger voneinander abhängen. Vielmehr sind die Bestimmungen des EStG allein nach den Verhältnissen des einzelnen Stpfl. anzuwenden. Das entspricht dem Grundsatz, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Stpfl. zu erfassen und sie deshalb nur nach seinen Verhältnissen zu beurteilen (TIPKE, StuW 1980, 281 [291]). Infolgedessen sind möglich

- Abzug beim Geber ohne StPflcht beim Empfänger, zB weil bei diesem stfrei oder nicht stbar, dh. zu keiner Einkunftsart gehörend (so BFH v. 4.4.1989 – X R 14/85, BStBl. II 1989, 779, zur dauernden Last iSv. § 10 Abs. 1 Nr. 1);
- kein Abzug beim Geber trotz StPflcht beim Empfänger, zB weil der Abzug ausgeschlossen ist (etwa nach § 4 Abs. 5, § 10 Abs. 3 EStG; § 10 KStG) oder weil die Aufwendung außerhalb der Einkünfteerzielung liegt (§ 12 Nr. 1);
- unterschiedliche Bilanzierung bei verschiedenen Unternehmen (BFH v. 9.3.1989 – X R 9/86, BStBl. II 1989, 714, betr. Betriebsaufspaltung).

Vgl. auch § 160 AO; danach kann das FA den Abzug nicht belegter BA oder WK versagen. Die Vorschrift bestätigt, dass der Abzug nicht schon mit der Begründung versagt werden kann, die entsprechenden BE oder Einnahmen hätten nicht bei einem Empfänger erfasst werden können.

#### **Ausnahmefälle sachlich korrespondierender Besteuerung:**

► *Wiederkehrende Bezüge:* Korrespondenz besteht zwischen Einkünften aus wiederkehrenden Bezügen gem. § 22 Nr. 1 Satz 2 und dem Abzugsverbot gem. § 12 Nr. 2 (das Abzugsverbot beim Leistenden schließt die „Erfassung“ beim Empfänger aus). Siehe auch BFH v. 15.7.1991 – GrS 1/90, BStBl. II 1992, 78; sowie § 22 Anm. 232.

► *Ebegattenunterhalt:* Einkünfte aus Unterhaltsleistungen nach § 22 Nr. 1a sind nur zu versteuern, wenn sie (mit Zustimmung des Empfängers) als SA beim Leistenden abgezogen werden können. Auch hier liegt nach zutr. Rspr. des BFH das Korrespondenzprinzip zugrunde (BFH v. 31.3.2004 – X R 18/03, BStBl. II 2004, 1047; ebenso HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 24; aA noch TIPKE, StuW 1980, 1 [8]; SÖHN, StuW 2005, 109; s. auch § 22 Anm. 365).

► *Versorgungsausgleich*: Schließlich besteht seit dem JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150) auch Korrespondenz bei Versorgungsleistungen und Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs zwischen § 10 Abs. 1 Nr. 1a, 1b einerseits und § 22 Nr. 1b und 1c andererseits (dazu HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 531 mwN in Fn. 3; sowie § 22 Anm. 369 ff.).

**Kein allgemeiner Rechtsgrundsatz einer zeitlich korrespondierenden Besteuerung:** Bewirkt ein Vorgang eine Einkommensminderung bei einem Stpfl. und eine Einkommenserhöhung bei einem anderen Stpfl., so besteht ebenfalls kein allgemeiner Rechtsgrundsatz, dass beide Wirkungen im gleichen VZ erfasst werden müssen. Es kommt auch hier darauf an, welche Bestimmungen für den einzelnen Stpfl. hinsichtlich der zeitlichen Erfassung eines Vorgangs maßgebend sind, die Grundsätze der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich (§ 4 Abs. 1, § 5) oder das Zu- und Abflussprinzip (§ 4 Abs. 3, bei Überschussrechnung gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2, bei SA und agB). Ermitteln zwei Stpfl., zwischen denen ein Vermögensübergang erfolgt, ihre Einkünfte, bei denen die Vermögensbewegung zu berücksichtigen ist, nach dem Einnahmeüberschuss, so treten der Abfluss beim einen und der Zufluss beim anderen Stpfl. gleichzeitig ein, weil der Zeitpunkt des Übergangs der wirtschaftlichen Verfügungsmacht maßgebend ist. Dagegen braucht eine bei einem bilanzierenden Stpfl. ausgewiesene Vermögensänderung sich nicht gleichzeitig bei einem anderen Stpfl. (mit Vermögensvergleich oder Überschussrechnung) auszuwirken, zB die Bildung einer Rückstellung oder Wertberichtigung; dies gilt grds. auch bei Betriebsaufspaltung (BFH v. 8.3.1989 – X R 9/86, BStBl. II 1989, 714, in Abkehr von der früheren Rspr.); s. auch § 5 Anm. 510 ff. zur korrespondierenden Bilanzierung. Nach hM ist allerdings im Rahmen einer Mitunternehmerschaft korrespondierend zu bilanzieren (BFH v. 2.12.1997 – VIII R 15/96, BStBl. II 2008, 174; vgl. hierzu und auch zu den Gegenansichten § 5 Anm. 512).

**Korrespondierende Beurteilung des Sachverhalts** ist von korrespondierender Beurteilung der Einkünfte und des Einkommens zu unterscheiden. Die rechtl. und tatsächliche Beurteilung eines Sachverhalts durch die für mehrere beteiligte Stpfl. zuständigen FÄ sollte einheitlich geschehen. Rechtlich ist jedoch jedes FA selbständig und sind widerstreitende stl. Beurteilungen nicht ausgeschlossen.

63–65 Einstweilen frei.

## 5. Aufzählung von sieben Einkunftsarten (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 7); nicht steuerbare Einkünfte

### 66 a) Abschließende Aufzählung

Der ESt „unterliegen“ nach Abs. 1 Satz 1 nur Einkünfte aus den dort in den Nr. 1–7 aufgezählten Einkunftsarten. Diese Aufzählung ist erschöpfend.

In der Fassung des § 2 Abs. 3 EStG 1934 1974 kam dies auch sprachlich zum Ausdruck („der Einkommensteuer unterliegen nur ...“); die Fassung des § 2 Abs. 1 EStG 1975 ff. sollte daran nichts ändern (Begründung zum RegE eines EStG 1975, BTDrucks. 7/1470, 238).

Ein Vermögenszuwachs, der nicht unter eine der sieben Einkunftsarten des EStG eingeordnet werden kann, unterliegt nicht der ESt; zu nicht stbaren Vermögensmehrungen s. Anm. 79, 80.

**§ 22 (sonstige Einkünfte), kein Auffangtatbestand:** Die „sonstigen Einkünfte im Sinne des § 22“ (Abs. 1 Nr. 7) bilden keinen Auffangtatbestand, sondern die Nr. 7 bezeichnet abschließend die sonstigen Besteuerungstatbestände, nämlich wiederkehrende Bezüge und Einkünfte aus sonstigen Leistungen. Unter der Nr. 7 sollten auch nur die Einkunftsarten Nr. 7 und 8 des EStG 1925 zusammengefasst werden (Begründung zum EStG v. 16.10.1935, RStBl. 1935, 35; KOCH/KAEMMEL, EStG, 1934, 5).

**§ 24 (Entschädigungen, nachträgliche Einkünfte), keine weitere Einkunftsart:** Auch § 24 schafft keine weitere Einkunftsart, sondern enthält zT nur eine Klarstellung (s. § 24 Anm. 10). Dies ergibt sich sowohl aus Abs. 1 Satz 2, der zur Abgrenzung der Einkunftsarten auf §§ 13 bis 24 verweist, als auch aus dem Wortlaut von § 24: „Zu den Einkünften im Sinne des § 2 Absatz 1 gehören auch ...“

**b) Rechtsentwicklung der Einkunftsarten und der nicht steuerbaren Einkünfte** 67

**Aufzählung von Einkunftsarten:** Mit in Satz 1 vergleichbare Aufzählungen finden sich schon im Preuss. EStG v. 1891 und danach im EStG 1925, das acht sog. Einkommensarten aufzählte (sog. pragmatischer Einkommensbegriff, s. Anm. 10). Die heutigen sieben Einkunftsarten gehen auf das EStG 1934 zurück, das auch den Begriff „Einkunftsarten“ einführte.

Preuß. EStG v. 1891	EStG 1920 <sup>*)</sup>	EStG 1925 <sup>*)</sup>	EStG seit 1934 <sup>*)</sup>
Einkommen aus Kapitalvermögen	Einkommen aus Kapitalvermögen	Einkünfte aus Kapitalvermögen	Einkünfte aus Kapitalvermögen
Einkommen aus Grundvermögen	Einkommen aus Grundbesitz	Einkünfte aus VuV von unbeweglichem Vermögen, Sachbegriffen und Rechten	Einkünfte aus VuV
		Einkünfte aus LuF	Einkünfte aus LuF
Einkommen aus Handel und Gewerbe einschließlich des Bergbaus	Einkommen aus Gewerbebetrieb	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	Einkünfte aus Gewerbebetrieb
Einkommen aus Gewinn bringender Beschäftigung und aus Rechten auf periodische Hebungen usw.	Einkommen aus Arbeit	Einkünfte aus sonstiger selbständiger Berufstätigkeit, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn)	Einkünfte aus selbständiger Arbeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
	Sonstige Einnahmen	Andere wiederkehrende Bezüge	Sonstige Einkünfte
Sonstige Leistungsgewinne			

<sup>\*)</sup> Reihenfolge gegenüber der gesetzlichen Aufzählung geändert.  
Quelle: RAUPACH in RAUPACH/TIPKE/UELNER, Niedergang oder Neuordnung des Einkommensteuerrechts?, 1985, 94.

**Nichtsteuerbare Einkünfte:** § 6 Abs. 3 EStG 1925 nannte – nach der Aufzählung der Einkunftsarten – eine Reihe von „Vermögensanfällen“, die „nicht der

Besteuerung nach dem Einkommen unterliegen“. Die Aufzählung gab überwiegend nur Beispiele und war nicht vollständig. Im EStG 1934 wurde sie, soweit sie nur rechtserklärende Bedeutung hatte und „zum Verständnis des Gesetzes nicht unbedingt erforderlich“ war, fortgelassen; „diejenigen Vermögenszuflüsse, die als Kapitalzahlungen einer Einkunftsart nicht zugerechnet werden können, sind im Gesetz überhaupt nicht mehr behandelt, da ihre Steuerfreiheit sich bereits aus dem Einkommensbegriff ergibt.“ (Begründung zum EStG 1934, RStBl. 1935, 35). Soweit § 6 Abs. 3 EStG 1925 Steuerbefreiungen enthielt, wurden diese nach § 3 übernommen.

### 68 c) Funktion der Aufzählung: Konkretisierung und Verweisung

**Einkunftsarten als Konkretisierung und Eingrenzung des Steuergegenstands:** Mit der Aufzählung der sieben Einkunftsarten in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7 und der Verweisung in Abs. 1 Satz 2 auf die §§ 13 ff. wird der Steuergegenstand der ESt näher umschrieben. Der Stpfl. muss den Tatbestand einer Einkunftsart erfüllen und dadurch (positive oder negative) Einkünfte erzielen. Der Begriff der Einkünfterzielung als Steuergegenstand der ESt (s. Anm. 50 f.) erfährt in zweifacher Hinsicht eine Konkretisierung; durch die Aufzählung der sieben Einkunftsarten und durch die Verweisung auf §§ 13–24 wird geklärt, welche der Vielzahl denkbarer Vermögensmehrungen als „Einkünfte“ besteuert werden sollen, und welche Tatbestandsmerkmale erfüllt sein müssen, um eine „Erzielung“ von Einkünften zu bejahen. Die Vorschrift bewirkt durch Konkretisierung des Begriffs „Einkünfte“ auf sog. Erwerbseinkünfte eine Abgrenzung zwischen der sog. Erwerbs- und Privatsphäre (s. Anm. 59) und durch Verweisung auf die verschiedenen Tatbestände der §§ 13–24 eine Konkretisierung des Begriffs „Erzielung“ von Einkünften. Den Einkunftsarten des Abs. 1 liegt das Ziel zugrunde, nicht jede, sondern nur die durch bestimmte Leistungen des Stpfl. bewirkte Erhöhung seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu erfassen. Die Aufzählung in Satz 1 ist abschließend (s. Anm. 66); nicht unter die Aufzählung fallende Vermögensmehrungen sind nicht stbar (s. Anm. 79); über die Bedeutung der Zuordnung zu einer Einkunftsart s. Anm. 84. Mit der in Abs. 1 bewirkten Konkretisierung des Steuergegenstands (Einkünfterzielung, s. Anm. 51) wird gleichzeitig die Ausgangsbasis für die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage in Abs. 2 bereitgestellt (s. Anm. 501).

**Erwerbseinkünfte als Kern des Einkunftsbegriffs:** Der von Abs. 1 vorausgesetzte Einkunfts begriff (Saldo zwischen Einnahmen und Ausgaben, s. Anm. 53) umfasst alle denkbaren Arten von Einkünften. Die Aufzählung von sieben Einkunftsarten in Abs. 1 ermöglicht eine Ausgrenzung von Einkünften der Privatsphäre. Fragt man nach der Gemeinsamkeit, die in allen sieben Einkunftsarten zum Ausdruck kommt, so fällt die Antwort schwerer: Die oft als Gemeinsamkeit genannte Berufssphäre (vgl. SÖHN, Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, 1980) trifft die Einkünfte aus Kapitalvermögen, VuV sowie die sonstigen Einkünfte nicht. Besser ist mit KIRSCHHOFF (in KSM, § 2 Rn. A 111 [4/1992]) von „Erwerbssphäre“ und von Erwerbseinkünften zu sprechen. „Das Einkommensteuerrecht beruht in seinem Kern auf dem Gedanken, dass eine natürliche Person nur dann über eine wirtschaftliche und damit zugleich über eine steuerliche Leistungsfähigkeit verfügt, wenn sie einer Erwerbstätigkeit nachgeht“ (BAYER, Die Liebhaberei im Steuerrecht, 1981, 11); das Wort „Erwerbstätigkeit“ erscheint allerdings zu eng. Außerdem erfasst das EStG im Zuge gesetzgeberischer Entscheidungen auch Einkünfte, denen keine Leistungserbringung durch den

Stpfl. zugrunde liegt, sondern die auf staatliche oder nicht staatliche Transferleistungen, zB Unterhalts- oder Sozialleistungen beruhen (wie § 22 Nr. 1, 1a, 5).

**Die Leistungserstellung als gemeinsames Kriterium der Einkunftsarten:** Die Antwort auf die Frage nach der Gemeinsamkeit der Tatbestände in §§ 13 ff. im Schrifttum ist nur scheinbar unterschiedlich: KIRCHHOF (in KSM, § 2 Rn. A 53, A 75 f. [4/1992]) sieht in den sieben Einkunftsarten sieben „Erwerbsgrundlagen“, die der Stpfl. nutzt; BAYER (BB 1988, 141 [143]) spricht von sieben „Erwerbstätigkeitsarten“; RUPPE (DStJG 1 [1979], 7 [16]), bezeichnet als verbindendes Element „die entgeltliche Verwertung von Leistungen (Wirtschaftsgüter oder Dienstleistungen) am Markt“. In Wahrheit bestehen hier nur verbale Unterschiede. Dies zeigt die Formulierung von KIRCHHOF (in KSM, § 2 Rn. A 53, A 75 f. [4/1992]): „Die Nutzung einer Erwerbsgrundlage durch Erwerbstätigkeit ist die Einkommensquelle“, dazu beruft er sich auf RUPPE (DStJG 1 [1979], 7 [18]), der aber nicht von Erwerbstätigkeit und nicht von Erwerbsgrundlage spricht, sondern als gemeinsames Element die Teilnahme am Marktgeschehen durch „Leistungserstellung“ nennt. Wir folgen der Terminologie von RUPPE, weil der Begriff „Erwerbstätigkeit“ (BAYER) den Eindruck erweckt, es werde nur aktives Tun erfasst, und das Wort „Nutzung“ (KIRCHHOF) umgekehrt erwarten lässt, es sei ein bloßes passives Dulden der Nutzung gemeint. Beide Begriffe erscheinen zu eng: „Erwerbstätigkeit“ umfasst nicht die Einkünfterzielung durch Vermögensnutzung (insbes. in den Fällen der §§ 20, 21, 22 aber auch bei den betrieblichen Einkunftsarten); „Nutzung von Erwerbsgrundlagen“ umfasst begrifflich nicht die aktive Tätigkeit, die als Nutzung von Arbeitskraft umschrieben werden müsste.

Unseres Erachtens scheint das Wort „Leistung“ ein passender Oberbegriff für Tätigkeiten, Dulden und Unterlassen zu sein. Das EStG selbst spricht bei sonstigen Einkünften in § 22 Nr. 3 von „Leistungen, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne der Nummern 1, 1a oder 4 gehören“ und bietet damit den Begriff der „Leistung“ als gemeinsames Kriterium aller Einkunftsarten an. Im Übrigen erscheint es terminologisch richtig, dem Leistungsfähigkeitsprinzip (s. Anm. 11) folgend den Steuergegenstand der ESt im Anschluss an RUPPE (DStJG 1 [1979], 7 [16]) in der „entgeltlichen Leistungserstellung“ zu sehen.

Einstweilen frei.

69–71

#### d) Kritik an der Einkünftedifferenzierung und Reformoptionen

72

**Reformvorschläge der Wissenschaft:** Die unterschiedlichen Besteuerungsfolgen, die an die unterschiedlichen Einkunftsarten geknüpft sind (s. Anm. 520 ff.), werden zunehmend als ungerecht empfunden (vgl. HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 402; BIRK in DStJG 34 [2011], 11 [20]). Zur Kritik speziell am Dualismus der Einkunftsarten s. Anm. 527 f.). Von Wissenschaftlern wurden als Reformvorschläge angeboten (zusammenfassend BIRK/DESENS/TAPPE, Steuerrecht, 17. Aufl. 2014, Rn. 95 ff.; KUBE, BB 2005, 743; s. auch DRÜEN in DStJG 37 [2014], 9; DESSENS in DStJG 37 [2014], 95):

- eine Generalklausel kombiniert mit einen „exemplarischen Einkünftekatalog“ von drei Einkunftsarten (LANG, Reformentwurf zu Grundvorschriften des EStG, 1985, 29 ff.; WENDT, DÖV 1988, 710; später fünf Einkunftsarten in LANG ua., Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, 2005, dort § 2);
- eine Reduzierung auf vier Einkunftsarten, nämlich aus selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit, Vermögensverwaltung und Zukunftssicherung

(Entwurf der „Kommission Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft, abrufbar unter [www.stiftung-marktwirtschaft.de/wirtschaft/kommission-steuergesetzbuch.html](http://www.stiftung-marktwirtschaft.de/wirtschaft/kommission-steuergesetzbuch.html));

- eine Reduzierung auf zwei Einkunftsarten, nämlich aus erwerbswirtschaftlicher Tätigkeit und erwerbswirtschaftlich genutztem Vermögen (KIRCHHOF, Gutachten F zum 57. Dt. Juristentag Mainz 1988);
- ein einziger Grundtatbestand, nämlich die Einkünfte aus erwerbswirtschaftlichem Handeln (§ 2 des Karlsruher Entwurfs zur Reform des EStG, DStR 2001, 917 mit Erläuterungen von KIRCHHOF, DStR 2001, 913, Anm. WASSERMEYER, DStR 2001, 920, und einer ausführlichen Würdigung von TIPKE, StuW 2002, 148; KIRCHHOF, Bundessteuergesetzbuch, Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, 2011 [dazu differenzierend LANG, StuW 2012, 1]).
- In gegenläufiger Tendenz hat der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung eine Duale ESt vorgeschlagen, die zwischen unterschiedlich zu behandelnden Kapitaleinkünften einerseits und Arbeitseinkünften andererseits differenziert (vgl. SCHREIBER/FINKENZELLER/RÜGGER, DB 2004, 2767)

**Nichtbeachtung durch den Gesetzgeber:** Der Gesetzgeber hat keinen der Reformvorschläge aufgegriffen, sondern mit der Unternehmensteuerreform 2008 (vgl. Anm. 5) die Unterschiede zwischen den Einkunftsarten weiter vertieft. So wurde ab VZ 2009 eine Abgeltungsteuer auf Einkünfte aus Kapitalvermögen eingeführt, die einen Fremdkörper im System der deutschen ESt bildet (dazu näher BIRK in DStJG 34 [2011], 11 [22]).

73–75 Einstweilen frei.

#### 76 e) Verhältnis zwischen Einkunftsart und Einkunftsquellen; Verhältnis zur Quellentheorie

Häufig wird im Zusammenhang mit den sieben Einkunftsarten der Begriff „Einkunftsquelle“ verwandt; gleichwohl bewirkt die Aufzählung in Abs. 1 keine Übernahme der historischen Quellentheorie.

**Der Begriff der „Einkunftsquelle“** ist kein Begriff des EStG; mit ihm wird häufig sprachlich verkürzt das Verwirklichen der Tatbestandsmerkmale einer Einkunftsart beschrieben (so KRÖNER, Verrechnungsbeschränkte Verluste im Einkommensteuerrecht, 1986, 34). Allerdings wird er unterschiedlich weit bzw. eng verstanden: Nach HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 151) lassen sich die eingesetzte Arbeitskraft und das genutzte Vermögen als Einkunftsquellen bezeichnen. Für KIRCHHOF (in KSM, § 2 Rn. A 105 iVm. A 110 [4/1992]) entsprechen offenbar die sieben Einkunftsarten sieben „Erwerbsgrundlagen“ und damit sieben Einkunftsquellen. Für RUPPE (DStJG 1 [1979], 7 [15]) bilden dagegen sämtliche durch die Verweisung in Satz 2 auf die §§ 13 ff. erschlossenen Einzelatbestände Einkunftsquellen. Noch weiter differenzierend werden häufig die einzelnen Kapitalanlagen, mehrere einzelne (organisatorisch verselbständigte) Betriebe einer Gesamtheit von gewerblichen Unternehmen (zB Metzgerei und Gasthof) als selbständige Einkunftsquelle angesehen (s. Anm. 505, dort auch zur getrennten Ermittlung von Einkünften für mehrere Einkunftsquellen innerhalb einer Einkunftsart). Es ist uE zweckmäßig, die jeweils kleinste Einheit, die selbständig für die Einkünfterzielung eingesetzt werden kann, als Einkunftsquelle zu bezeichnen, also das einzelne Grundstück, die einzelne Aktie (bzw. ein Paket von Aktien) oder einen Teilbetrieb. Auch zur Ab-

grenzung bei Fragen der Einkünfteerzielungsabsicht folgen wir dieser Einzelbetrachtung (s. Anm. 389 f.).

**Unterschiede zur historischen Quellentheorie:** Allgemeiner Auffassung entspricht es wohl, dass die Verwendung des Begriffs Einkunftsquelle nicht als Anwendung der historischen Quellentheorie verstanden werden darf. Die Einkunftsquelle unterscheidet sich von der historischen Quellentheorie dadurch, „daß sie nicht die dauernde Bezugsquelle, die gut geordnete, kontinuierliche Erwerbsgrundlage zur Tatbestandsvoraussetzung macht, sondern die marktnahe, für den allgemeinen Güter- und Dienstleistungsaustausch zugängliche Erwerbsgrundlage und ihre Nutzung durch Erwerbstätigkeit bezeichnet“ (KIRCHHOF in KSM, § 2 Rn. A 110 [4/1992]); uE zutreffend, nur würden wir statt von „Nutzung einer Erwerbsgrundlage durch Erwerbstätigkeit“ in Gefolge von RUPPE (DStJG 1 [1979], 7) von „Leistungserstellung für den Markt“ sprechen wollen.

Einstweilen frei.

77–78

## f) Nicht unter die sieben Einkunftsarten fallende (nicht steuerbare) Einkünfte

### aa) Abgrenzung zwischen steuerbaren und nicht steuerbaren Einkünften 79

**Nicht steuerbare Einkünfte:** Das EStG erfasst nicht schlechthin alle Vermögenmehrungen (Ablehnung der konsequenten Reinvermögenszugangstheorie, s. Einf. ESt. Anm. 12), sondern nur solche, die unter eine der in Abs. 1 aufgezählten sieben Einkunftsarten fallen (s. Anm. 68). Dabei werden nur solche Vermögenmehrungen berücksichtigt, die am Markt erwirtschaftet wurden und somit zum Erwerbseinkommen zählen. Daher bleiben sonstige Vermögenmehrungen unberücksichtigt. Es dürfen auch keine fingerten Entgelte zugrunde gelegt werden, zB wenn ein Arzt seine Familie behandelt, ein Lehrer seine Kinder unterrichtet, ein Anwalt einen Prozess in eigener Sache führt. Nutzungsvorteile (aus unentgeltlichen bzw. teilentgeltlichen Nutzungsüberlassungen und -rechten, Dienstleistungen) eines Gesellschafters gegenüber seiner KapGes. führen weder zu fingerten Einkünften noch zu einer verdeckten Einlage (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348). Aber auch die der ESt nicht unterliegenden Vermögenmehrungen bleiben begrifflich „Einkünfte“.

Das ergab sich früher durch die Formulierung „Der Einkommensteuer unterliegen nur ...“ (so REINHARD, DStZ 1943, 428). Da die Streichung des Wortes „nur“ keine Änderung bewirken sollte (s. Anm. 66), hat sich auch begrifflich nichts geändert.

Zutreffend spricht der BFH daher von „nicht einkommensteuerbaren Einkünften“ (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [766]) bzw. „nicht steuerbaren Einkünften aus Liebhaberei“ (BFH v. 21.3.1985 – IV R 25/82, BStBl. II 1985, 399). Nach aA sind nicht stbare Vermögenszuflüsse keine „Einkünfte“ (so HANDZIK in LBP, § 2 Rn. 37 [5/2011]).

**Objektiv und subjektiv nicht steuerbare Einkünfte:** Zu unterscheiden ist zwischen objektiv und subjektiv nicht estbaren Einkünften (s. LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/88, 258). Objektiv nicht stbare Einkünfte sind solche, die von der Art her nicht unter die in Abs. 1 Nr. 1–7 genannten Vermögenmehrungen fallen. Zu den subjektiv nicht estbaren Einkünften gehören diejenigen, die der Art nach zwar unter die sieben Einkunftsarten fallen, aber bei denen der Stpl. ohne Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt hat (s. Anm. 345 ff.).

**Private Vermögensgegenstände:** Bei privaten Vermögensgegenständen bleibt ein realisierter Wertzuwachs in gewissem Umfang unbesteuert; s. aber § 17, § 20, § 22 Nr. 2 iVm. § 23 EStG; § 21 UmwStG; s. auch Anm. 520 ff.

**Betriebsvermögen:** Bei einem BV werden grds. Vermögensmehrungen im Rahmen der Einkunftsart erfasst, zu der das BV gehört. Dies gilt auch bei sonst nicht stbaren Vermögensmehrungen, zB Erbschaften und Schenkungen.

**Nichtabziehbare Vermögensminderungen:** Die eben dargestellten Grundsätze nicht stbarer Vermögensmehrungen gelten entsprechend für Vermögensminderungen außerhalb der sieben Einkunftsarten. Diese unterliegen nicht der ESt.

## 80 bb) Wichtige Anwendungsfälle der Abgrenzung nicht steuerbarer Vermögensmehrungen

**Abfindungen** für die Aufgabe eines Mietrechts sind nicht stbar (BFH v. 14.9.1999 – IX R 89/95, BFH/NV 2000, 423).

**Amateurspieler** eines Fußballvereins erzielt keine Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, wenn die Vergütungen die mit der Tätigkeit zusammenhängenden Aufwendungen der Spieler nur unwesentlich übersteigen (BFH v. 23.10.1992 – VI R 59/91, BStBl. II 1993, 303). Dann liegen uE aber Einkünfte aus sonst. Leistungen (§ 22 Nr. 3) vor (so auch FinMin. Sachs.-Anh. v. 23.4.1992, DSrR 1992, 822).

**Aufsichtsratsvergütungen**, die andere ArbN eines Betriebs von einem ArbN-Vertreter im Aufsichtsrat erhalten, sind kein Arbeitslohn (BFH v. 7.8.1987 – VI R 53/84, BStBl. II 1987, 822). Wegen des innerhalb des Pauschbetrags gem. § 9a Satz 1 Nr. 3 und der Freigrenze des § 22 Nr. 3 Satz 2 gelegenen Betrags wurde vom BFH offengelassen, ob es sich um sonstige Leistungen iSv. § 22 Nr. 3 handelt; uE zu verneinen, da allenfalls Entgelt für die Wahl zum Aufsichtsrat in Betracht kommt, dies aber im Streitfall schon deshalb nicht angenommen werden kann, weil dort alle ArbN an den Aufsichtsratsvergütungen beteiligt wurden.

**Aufwandsentschädigung:** Siehe „Ehrenamt“.

**Aussperrungsunterstützungen**, die ein ArbN während einer Aussperrung anlässlich eines Arbeitskampfs von seiner Gewerkschaft erhält, gehören wie Streikunterstützungen nicht zu den stpfl. Entschädigungen iSv. § 24 Nr. 1 Buchst. a (BFH v. 24.10.1990 – X R 161/88, BStBl. II 1991, 337; aA noch BFH v. 30.3.1982 – III R 151/80, BStBl. II 1982, 556); s. auch „Streikgelder“.

**Ausstattung:** Was einem Kind mit Rücksicht auf seine Verheiratung oder die Erlangung einer selbständigen Lebensstellung zur Begründung oder zur Erhaltung der Wirtschaft oder der Lebensstellung von Vater oder Mutter zugewendet wird (§ 1624 BGB), fällt unter keine Einkunftsart.

**Aussteuer:** Seit dem 1.7.1958 steht der Tochter im Fall ihrer Verheiratung ein Rechtsanspruch auf eine Aussteuer nicht mehr zu. Dessen ungeachtet werden auch weiterhin, jetzt aus sittlicher Verpflichtung, Aussteuern gewährt; s. „Ausstattung“.

**Bausperre:** Zum Schadensersatz für eine faktische Bausperre s. „Schadensersatz“.

**Belohnungen** für die Ergreifung eines Straftäters aufgrund zufälliger Beobachtungen sind nicht stpfl. (FG Düss. v. 21.8.1968 – VIII 401/67 E, EFG 1969,

120, rkr.), anders uU für Polizeispitzel (WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 22 Rn. 150 „Belohnungen“) bzw. für sog. V-Leute.

**Bergschäden** an PV s. § 21 Anm. 85 „Schadensersatzleistungen“. Bei Zugehörigkeit der Gebäude zum BV bilden die Entschädigungen BE (vgl. BFH v. 6.8.1998 – IV R 91/96, BFH/NV 1999, 40).

**Bestechungsgelder**, die ArbN von Dritten empfangen, sind sonstige Einkünfte gem. § 22 Nr. 3 (BFH v. 26.1.2000 – IX R 87/95, BStBl. II 2000, 396; v. 31.5.2000 – IX R 73/96, BFH/NV 2001, 25; DStRE 2000, 1187; v. 20.7.2007 – XI B 193/06, BFH/NV 2007, 1887).

**Devisentermingeschäfte:** Siehe „Termingeschäfte“.

**Diebstahl:** Das Diebesgut selbst ist nicht als Einkommen zu versteuern, da kein Tatbestand einer Einkunftsart verwirklicht wurde. Bei der gewerbsmäßigen Verwertung des Diebesguts liegen aber Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, vgl. „Unterschlagung“.

**Differenzgeschäfte:** Siehe „Termingeschäfte“.

**Ehrenamt:** Bei der Aufwandsentschädigung, die eine als KdÖR ausgestaltete Berufskammer ihrem ehrenamtlich tätigen Präsidenten zahlt, liegt für sich genommen keine gewerbliche Betätigung vor, weil es jedenfalls an der Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr mangelt (BFH v. 26.2.1988 – III R 241/84, BStBl. II 1988, 615). Übt der Präsident den Beruf als selbständiger Inhaber eines einschlägigen Betriebs aus, dann gehört die Entschädigung gem. § 24 Nr. 1 Buchst. a zum gewstpfl. Ertrag aus dem Betrieb (BFH v. 26.2.1988 – III R 241/84, BStBl. II 1988, 615). Vgl. zur Behandlung der Tätigkeit eines Bürgermeisters in NRW als sonstige selbständige Tätigkeit iSv. § 18 Abs. 1 Nr. 3 BFH v. 3.12.1987 – IV R 41/85, BStBl. II 1988, 266. Aufwandsentschädigungen, die für den Zeitaufwand gezahlt werden, gehören zu den Einkünften des Berufs, den der ehrenamtlich Tätige im Hauptberuf ausübt (zB Ärzte in Führungspositionen von Verbänden).

**Ehrengabe** eines Unternehmens an einen langjährigen Kunden aus einem besonderen Anlass (zB Jubiläum) ist, wenn das Unternehmen die Aufwendung (im Urteilsfall für einen Pkw.) als BA behandelt, idR durch die geschäftlichen Beziehungen der Beteiligten veranlasst; ihr Wert gehört dann zu den BE (sog. Treuebonus) des bedachten Kunden (BFH v. 21.11.1963 – IV 345/61 S, BStBl. III 1964, 183).

**Eigenheimzulage** gehört nicht zu den Einkünften iSd. EStG. Sie mindert nicht die stl. HK und AK (§ 16 EigZulG).

**Eigenprovision:** Siehe „Provision“.

**Erbanfall/Erbaueinandersetzung:** Der Erwerb von Todes wegen (wie auch die Schenkung) bildet, soweit es sich um den Vermögensanfall selbst handelt, keine Einkünfte, der Vermögensübergang vollzieht sich auf der privaten Vermögensebene der Beteiligten. Auch die Erfüllung eines Pflichtteilsanspruchs beruht auf dem Erbanfall, so dass weder beim Erben, der den Pflichtteilsanspruch erfüllt, eine Gewinnrealisierung entsteht, noch beim Erben ein stpfl. Erwerb vorliegt (BFH v. 2.4.1987 – IV R 92/85, BStBl. II 1987, 621).

Davon zu unterscheiden ist die Erbaueinandersetzung. Die Realteilung ohne Abfindungszahlung ist ein unentgeltlicher Vorgang, kann aber zu einer Betriebsaufgabe führen. Soweit Abfindungszahlungen geleistet werden, ist die Erbaueinandersetzung ein entgeltlicher Vorgang; sie führt beim ausscheidenden Erben

zu einem Veräußerungserlös und beim Erwerber zu AK (BFH v. 5.7.1990 – GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 837; BMF v. 11.1.1993, BStBl. I 1993, 62).

**Erb- und Pflichtteilsverzicht:** Verzichtet ein zur gesetzlichen Erbfolge Berufener auf seinen künftigen Erb- und Pflichtteil gegen Zahlung einer Abfindung, ist diese nicht stbar, unabhängig davon, ob sie in einem Einmalbetrag (kein § 22 Nr. 3) oder als wiederkehrende Leistung (kein § 22 Nr. 1) gezahlt wird. Als estrechtl. relevanter Zuwachs von Leistungsfähigkeit kommt allenfalls ein in den wiederkehrenden Leistungen enthaltener Zinsanteil in Betracht (BFH v. 20.10.1999 – X R 132/95, BStBl. II 2000, 82; aA noch BFH v. 7.4.1992 – VIII R 59/89, BStBl. II 1992, 809).

**Erfolgsbeteiligung:** Wird mit Blick auf den Ausgang eines Gerichtsverfahrens eine Erfolgsbeteiligung an einen Unbeteiligten gezahlt, so liegen nach Auffassung des BFH sonstige Einkünfte gem. § 22 Nr. 3 vor (BFH v. 10.7.2008 – IX R 47/07, BFH/NV 2008, 2001; FR 2008, 1124). Dies ist zweifelhaft, weil sich ein Leistungsverhältnis schwer begründen lässt (ebenso FUHRMANN/KOHLHAAS, FR 2008, 1081).

**Existenzgründer-Zuschuss** ist stbar (BFH v. 9.10.1996 – XI R 35/96, BStBl. II 1997, 125), uU jedoch nach § 3 Nr. 2 stfrei.

**Fernsehsendungen (reality soaps, Quizshows):** Siehe „Preise“.

**Filmpreise:** Siehe „Preise“.

**Finderlohn** (§ 971 BGB) fällt unter keine Einkunftsart, es sei denn, dass die Einnahme im Rahmen eines Betriebs oder einer selbständigen Arbeit iSd. § 18 anfällt, weil das Finden eine betrieblich veranlasste Tätigkeit bildete. Der Fundgegenstand selbst kann bei Fund im Zusammenhang mit einem Betrieb eine BVMehrung darstellen, zB Fund im Kino bzw. in Verkehrsbetrieben.

**Gesamtschädigung:** Treffen im Rahmen einer Gesamtzahlung nicht stbare und stpfl. Einnahmen zusammen und ist keine Aufschlüsselung erfolgt, so kann durch Schätzung aufgeteilt werden. Bei einem Vergleich, mit dem sowohl entgangene Einnahmen, Schadensersatz und Schmerzensgeld abgegolten werden, kann die Aufteilung entsprechend der Wahrscheinlichkeit, mit der die einzelnen Ansprüche im Prozesswege durchgesetzt werden können, erfolgen (BFH v. 29.10.1959 – IV 235/58 U, BStBl. III 1960, 87).

**Glücksspiel:** Siehe „Spielgewinn“.

**Investitionszulage** iSd. InvZulG 2010 gehört nicht zu den Einkünften iSd. EStG, sie mindert nicht die stl. AK oder HK (§ 13 InvZulG 2010).

**Kapitalabfindung** für laufende Leistungen, die nicht zu den Einkünften iSd. EStG gehört, zB für Unterhaltsansprüche, fällt ebenfalls unter keine Einkunftsart.

**Kaufpreisminderung**, die für ein auf einem Grundstück lastendes unentgeltliches Nutzungsrecht gewährt wird, stellt keine Einkünfte aus VuV dar (BFH v. 22.6.1993 – IX R 72/88, BFH/NV 1994, 163).

**Kindertagespflege:** Es kann zweifelhaft sein, ob ein gezahltes Entgelt für die Betreuung von Kindern im Haushalt der Eltern durch nahestehende Personen zu den stbaren Einkünften gehört, weil die Leistung häufig nicht um des Entgelts willen erbracht wird; etwas anderes gilt für Entgelte an Personen der Kindertagespflege (§ 22 SGB VIII). Betreut die Tagespflegeperson Kinder verschiedener Personensorgeberechtigter im eigenen Haushalt oder in anderen Räumen eigenverantwortlich, so erzielt sie Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Erfolgt die Betreuung in der Familie des Kindes nach Weisung der Personensorgebe-

rechtigten, so liegen nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 17.12.2007 – IV C 3 - S 2342/07/0001, BStBl. I 2008, 17) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor.

**Kunstpreis:** Siehe „Preise“.

**Lohnkostenzuschuss,** den ein ArbG für die Einstellung eines ArbN erhält, den er im Rahmen seiner privaten Lebensführung beschäftigt, fällt unter keine Einkunftsart (FinMin. NRW v. 10.11.1975, FR 1976, 11; OFD Hannover v. 7.4.1983 – S 2143-10-St O 223, FR 1983, 534). Das gilt auch für Ausbildungsverhältnisse (OFD Hannover v. 7.4.1983 – S 2143-10-St O 223, FR 1983, 534). Bei Zuschüssen für ein Ausbildungsverhältnis, das anteilig sowohl einem privaten Haushalt als auch einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuzurechnen ist (Hauswirtschaftslehrling), sind die anteilig auf den Betrieb entfallenden Zuschüsse BE. Die Aufteilung ist ggf. zu schätzen (OFD Hannover v. 7.4.1983 – S 2143-10-St O 223, FR 1983, 534).

**Lotteriegewinn:**

► *Gewerbebetrieb:* Ein Gewinn, der einem Losehändler aufgrund nicht abgesetzter Lose zufließt, wird als im Gewerbebetrieb angefallen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gerechnet. Dies gilt auch, wenn dem Händler als Kaufmann die Lottereeinnahme übertragen ist (RFH v. 17.6.1927, RFHE 21, 224; v. 16.1.1929, StuW 1929, 335; v. 13.1.1932, StuW 1932, 448; v. 2.2.1938, RStBl. 1938, 379; BECKER, EStG 1925, 110 [114]). Spielt der Händler dagegen Lose zweifelsfrei erkennbar (Entnahmebuchung!) privat, so sind die auf sie entfallenden Gewinne keine stbaren Einkünfte (RFH v. 6.4.1932, RStBl. 1932, 574). Ist der die Lotterielose erwerbende Unternehmer weder Losehändler noch Lottereeinnahmer, so sind die Spieleinsätze keine BA, Spielgewinne keine BE; die Befriedigung des Spieltriebs ist ein privater Vorgang (BFH v. 16.9.1970 – I R 133/68, BStBl. II 1970, 865); s. auch „Spielgewinne“.

► *Arbeitnehmer:* Lose als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit s. BFH v. 2.9.2008 – X R 25/07, BStBl. II 2009, 63; sowie § 19 Anm. 600 „Lose“.

**Nutzungsentschädigung** gem. § 546a BGB bei verspäteter Rückgabe der Mietsache ist nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt kein Schadensersatz, sondern Entgelt für die erzwungene Überlassung des Mietgegenstands und gehört damit ggf. zu den Einkünften aus VuV oder zu den Einkünften aus sonstigen Leistungen (§ 22 Nr. 3).

**Pflege Angehöriger:** Das Entgelt für Pflegeleistungen Angehöriger ist nach Auffassung des BFH grds. nicht stbar, weil nicht um des Entgelts Willen erbracht (BFH v. 14.9.1999 – IX R 88/95, BStBl. II 1999, 776; aA ZUGMAIER, DStR 1995, 872); fraglich ist aber, ob diese Rspr. angesichts neuerer Entscheidungen, die auf das Entgeltsmerkmal verzichten, aufrechtzuerhalten ist (vgl. BFH v. 21.9.2004 – IX R 13/02, BStBl. II 2005, 44; zweifelnd auch WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 22 Rn. 150, „Pflegegeld“).

**Pokerspiel:** Siehe „Spielgewinne“.

**Preisausschreiben:** Ein Gewinn aus einem Preis Ausschreiben unterliegt nicht der ESt, wenn es sich um Preis Ausschreiben handelt, an denen jeder außerhalb des Berufs oder Betriebs teilnehmen kann, auch dann nicht, wenn ein Fachhändler die Teilnahmeberechtigung aufgrund seiner Geschäftsbeziehung zum Veranstalter erlangt hat (FG München v. 18.3.1987 – I 70/85, EFG 1987, 467, rkr.). Ferner zählen Preise aus Preis Ausschreiben bei Teilnahme von Privatpersonen auch dann nicht zu den Einkünften, wenn sie ein Entgelt für eine besondere Leistung darstellen (zB für den besten Werbeslogan); es handelt sich regelmäßig

nicht um eine Entlohnung, die „Leistung“ ist für den Veranstalter idR ohne Interesse; s. auch „Spielgewinn“, „Lotteriegewinn“, „Preise“, „Rennwettgewinn“; § 19 Anm. 600 „Lose“.

**Preise:** Einnahmen aus Preisen (Preisgelder), insbes. für wissenschaftliche oder künstlerische Leistungen, unterliegen der ESt, wenn sie von einer der sieben Einkunftsarten veranlasst sind. Nicht estbar sind Einnahmen aus Preisen, die außerhalb einer Tätigkeit zur Erzielung von Einkünften bezogen werden. Für die Abgrenzung ist von den Ausschreibungsbedingungen und den der Preisverleihung zugrundeliegenden Zielen auszugehen (BMF v. 5.9.1996 – IV B 1 - S 2121-34/96, BStBl. I 1996, 1150; s. auch BMF v. 23.12.2002 – IV A 5 - S 2121-8/02 I, BStBl. I 2003, 76, sowie BMF v. 30.5.2008 – IV C 3 - S 2257/08/10001, BStBl. I 2008, 645).

► *Preise für die Beantwortung von Quizfragen* sind nicht stbar, weil sie nicht als Entgelt für eine Leistung anzusehen sind, sondern nur eine Anerkennung für die Teilnahme an einer unterhaltenden Veranstaltung darstellen. Erst recht gilt das für Preise bei Preisskat, Preisschießen und dergleichen; s. „Preis Ausschreiben“. Anders ist es, wenn das Preisgeld Ausdruck eines zwischen dem Gewinner und dem Zahlenden bestehenden gegenseitigen Leistungsverhältnisses ist. So im Fall einer Teilnehmerin einer Fernsehshow, die sich in deren Rahmen nach einem bestimmten Muster zu verhalten hatte und hierfür das Geld erhalten sollte (BFH v. 28.11.2007 – IX R 39/06, BStBl. II 2008, 469; dazu BMF v. 30.5.2008 – IV C 3 - S 2257/08/10001, BStBl. I 2008, 645). Nicht stbar sind auch Sportpreise bei nicht beruflich ausgeübtem Sport, s. „Sportpreise“.

► *Privat veranlasst* sind Preise, wenn ein Veranlassungszusammenhang zwischen einer Leistung des Stpfl. und der Verleihung des Preises fehlt. Dies ist bei Preisen der Fall, deren Verleihung in erster Linie dazu bestimmt ist,

- das Lebenswerk oder das Gesamtschaffen des Empfängers zu würdigen (BFH v. 1.10.1964 – IV 183/62 U, BStBl. III 1964, 629; s. auch BMF v. 23.12.2002 – IV A 5 - S 2121-8/02 I, BStBl. I 2003, 76, zu Filmpreisen),
- die Persönlichkeit des Preisträgers zu ehren,
- eine Grundhaltung auszuzeichnen oder
- eine Vorbildfunktion herauszustellen (BFH v. 9.5.1985 – IV R 184/82, BStBl. II 1985, 427).

Es reicht aus, wenn mit einer Preisverleihung für ein bestimmtes Werk zugleich das Gesamtschaffen gewürdigt werden soll (BFH v. 9.5.1985 – IV R 184/82, BStBl. II 1985, 427, betr. „Theodor-Wolff-Preis“ für Journalisten). Davon ist zB bei der Vergabe des Nobelpreises auszugehen (BMF v. 5.9.1996 – IV B 1 - S 2121-34/96, BStBl. I 1996, 1150).

► *Steuerpflichtig* sind danach Preise, wenn die Preisverleihung wirtschaftlich den Charakter eines leistungsbezogenen Entgelts hat und wenn sie sowohl Ziel als auch unmittelbare Folge der Tätigkeit der Stpfl. ist. Das ist insbes. der Fall, wenn der Preisträger zur Erzielung des Preises ein besonderes Werk geschaffen oder eine besondere Leistung erbracht hat. Ein Veranlassungszusammenhang mit einer Einkunftsart ist auch gegeben, wenn die Preisverleihung bestimmungsgemäß in nicht unbedeutendem Umfang die persönliche oder sachlichen Voraussetzungen der Einkunftserzielung des Stpfl. fördert. Dies ist ua. der Fall bei

- werbewirksamen Auszeichnungen im Rahmen von betriebs- oder berufsbezogenen Ausstellungen, wie zB Ausstellungen kunstgewerblicher Erzeugnisse (BFH v. 1.10.1964 – IV 183/62 U, BStBl. III 1964, 629), und

- Geldpreisen mit Zuschusscharakter, die vom Empfänger im Rahmen seiner ausgeübten beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit verwendet werden müssen, zB Starthilfen nach der Meisterprüfung als Handwerker, die an die Aufnahme einer selbständigen gewerblichen Tätigkeit geknüpft sind (BFH v. 14.3.1989 – I R 83/85, BStBl. II 1989, 650), oder Filmpreise (oder Produzentenpreise), die nach den Vergaberichtlinien einer Zweckbestimmung zur Herstellung eines neuen Films unterliegen (s. „Filmpreise“).

Nach BMF v. 5.9.1996 (IV B 1 - S 2121-34/96, BStBl. I 1996, 1150) ist die Bewerbung ein Indiz dafür, dass die Preisverleihung wirtschaftlich den Charakter eines leistungsbezogenen Entgelts hat und dass sie sowohl Ziel als auch unmittelbare Folge der Tätigkeit des Stpfl. ist. Dies trifft zB auf einen Preis zu, den Diplomingenieure der Fachrichtung Architektur in einem Ideenwettbewerb erhalten (BFH v. 16.1.1975 – IV R 75/74, BStBl. II 1975, 558).

- ▷ *Filmpreise* werden unterschiedlich beurteilt (s. BMF v. 23.12.2002 – IV A 5 - S 2121-8/02 I, BStBl. I 2003, 76). Bei der Verleihung für künstlerische Einzelleistungen (Preise für darstellerische Leistungen, Regie, Drehbuch, Kameraführung/Bildgestaltung, Schnitt, Filmmusik, Ausstattung, Kostüme) ist im Allgemeinen davon auszugehen, dass mit dem Preis in erster Linie eine bestimmte berufliche Leistung des Preisträgers gewürdigt werden soll. Die Preisgelder unterliegen nur dann nicht der ESt, wenn insbes. nach den Vergaberichtlinien das Gesamtschaffen oder die Gesamtpersönlichkeit des Preisträgers der ausschlaggebende Grund für die Preisverleihung war (BMF v. 23.12.2002 – IV A 5 - S 2121-8/02 I, BStBl. I 2003, 76). Der gesamtdeutsche Fernsehpreis (Jakob-Kaiser-Preis) und der gesamtdeutsche Hörspielpreis (Ernst-Reuter-Preis) unterliegen, da sie für eine bestimmte Leistung verliehen werden und eine StBefreiung nach § 3 Nr. 11 nicht in Betracht kommt, der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften (OFD Düss. v. 22.10.1962, EDStZ 1962, 466); ebenso der Bayerische Filmpreis eines freiberuflich tätigen Regisseurs (FG Berlin v. 14.8.1984 – V 290/83, EFG 1985, 335, rkr.).
- ▷ *Verlosung*: Für die hierbei erzielten „Preise“ gelten die vorstehenden Ausführungen nicht; s. „Lotteriegewinn“, „Preis Ausschreiben“.

**Provision** (Eigenprovision), die ein Versicherungsvertreter vom VU für den Abschluss eigener Versicherungen (zB Lebensversicherungen für sich oder seine Ehefrau) in gleicher Weise erhält wie für die Vermittlung von Versicherungsabschlüssen mit Dritten, sind BE (BFH v. 27.5.1998 – X R 17/95, BStBl. II 1998, 618). Eigenprovisionen können auch dann – als sonstige Einkünfte aus § 22 Nr. 3 – stbare Einnahmen sein, wenn sie nur aus einmaligem Anlass und nur für die „Vermittlung“ von Eigenverträgen gezahlt werden (BFH v. 27.5.1998 – X R 94/96, BStBl. II 1998, 619).

**Prozesskostenunterstützung**: Vereinbaren zwei Personen, dass die eine einen Teil der Kosten eines Zivilprozesses der anderen übernimmt und im Erfolgsfall einen Teil der erstrittenen Summe erhält, ist die Steuerbarkeit des Erlöses fraglich; bejahend BFH v. 10.7.2008 – IX R 47/07, BFH/NV 2008, 2001; kritisch FUHRMANN/KOHLHAAS, FR 2008, 1081 ff.

**Prozesszinsen**: Siehe „Verzugszinsen“.

**Rennwettgewinn** eines Buchmachers, der innerhalb eines Betriebs anfällt, ist BE. Bei Trennbarkeit privater Wettgewinne von den gewerblich vereinnahmten Wetteinsätzen sind auch Wettgewinne eines Buchmachers stfrei (FG Köln v. 19.4.1988 – 2 K 223/85, EFG 1988, 518, rkr.). Der Stpfl. hatte bei anderen Buchmachern und am Totalisator auf seinen Namen lautende Wetten abge-

geschlossen. Rennwetten eines Trabertrainers und Trabrennfahrers gehören nicht zu seinem Gewerbebetrieb, wenn sie eindeutig als private Vorgänge behandelt wurden (BFH v. 24.10.1969 – IV R 139/68, BStBl. II 1970, 411). BE liegen jedenfalls vor, wenn der Trabertrainer das Rennen beeinflusst (FG Köln v. 19.4.1988 – 2 K 223/85, EFG 1988, 518, rkr.). Rennwetten, die nicht in einem Gewerbebetrieb anfallen, sind nicht stbar (BFH v. 24.10.1969 – IV R 139/68, BStBl. II 1970, 411, unter Hinweis auf RFH v. 30.6.1927, RStBl. 1927, 197).

**Rückfluss von Sonderausgaben und Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen:** Werden Aufwendungen bzw. Zahlungen zurückerstattet, die in einem früheren VZ als SA bzw. als agB geltend gemacht worden sind, so gehören diese Erstattungen nicht zu den stbaren Einkünften, weil keiner der Einkunftstatbestände des Abs. 1 Nr. 1 bis 7 verwirklicht wurde.

Sonderausgaben und agB sind Privataufwendungen, die ausnahmsweise gesetzlich zum Abzug zugelassen werden (§ 12 Satz 1). Der Rückfluss fällt dann auch nicht im Rahmen einer Einkunftsart an. Allerdings müssen zurückgezahlte SA im VZ der Erstattung mit den dann geleisteten SA der gleichen Art verrechnet werden, weil sie nach hM die SA (BFH v. 26.6.1996 – X R 73/94, BStBl. II 1996, 646; BMF v. 11.7.2002 – IV C 4 - S 2221-191/02, BStBl. I 2002, 667, bzw. bei agB die Belastung mindern (vgl. § 33 Anm. 41 ff.). Eine Sonderregelung enthält seit dem Steuervereinfachungsgesetz 2011 (s. Anm. 5) § 10 Abs. 4b. Danach sind Erstattungsüberhänge aus § 10 Abs. 1 Nr. 2 bis 3a mit anderen im Rahmen der jeweiligen Nummer anzusetzenden Aufwendungen zu verrechnen.

**Schadensersatz** für einen betrieblich erlittenen Schaden bildet BE, für einen außerbetrieblichen Vermögensschaden kann er zu den nicht estbaren Vorgängen der Vermögenssphäre gehören. Nicht stpfl. sind hierbei alle Entschädigungen, die als Ersatz für entgangene oder entgehende stfreie Einnahmen (BFH v. 16.12.1960 – IV 139/58 U, BStBl. III 1961, 100) und als Ersatz für eine „Substanzeinbuße“ eines WG im PV (BFH v. 9.3.1962 – VI 180/61 U, BStBl. III 1962, 219; v. 12.9.1985 – VIII R 306/81, BStBl. II 1986, 252, betr. Bausperre) geleistet werden. Anders aber, wenn ein Nachbar ein Entgelt für die hingenommenen Beeinträchtigungen durch eine Baumaßnahme annimmt: § 22 Nr. 3 (BFH v. 4.3.2008 – IX R 36/07, BFH/NV 2008, 1657).

Wird privater Schadensersatz in Form einer Rente geleistet, ist er entgegen der früheren Rspr. (BFH v. 19.10.1978 – VIII R 9/77, BStBl. II 1979, 133) nicht mehr als sonstiger wiederkehrender Bezug iSv. § 22 Nr. 1 stpfl. (BFH v. 25.10.1994 – VIII R 79/91, BStBl. II 1995, 121; v. 14.12.1994 – X R 106/92, BStBl. II 1995, 410; v. 26.11.2008 – X R 31/07, BStBl. II 2009, 651). Durch die private Schadensersatzrente erhöht sich zwar die monetäre Leistungsfähigkeit des Stpfl. Es wäre aber gleichheitswidrig und ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, wiederkehrende Leistungen stl. zu erfassen, während eine Einmalzahlung nicht der ESt unterliegt; s. auch BMF v. 15.7.2009 – IV C 3 - S 2255/08/10012, BStBl. I 2009, 836.

**Beispiele für nicht stpfl. Schadensersatz:** Schadensersatz, den ein Steuerberater/Haftpflichtversicherer wegen zu hoher EStFestsetzung zahlt (BFH v. 18.6.1998 – IV R 61/97, BStBl. II 1998, 621); Schadensersatz wegen Verletzung des Persönlichkeitsrechts (§§ 823 Abs. 1, 847 BGB, vgl. BFH v. 29.10.1963 – VI 290/62 U, BStBl. III 1964, 12), Schmerzensgeld (§ 847 BGB; BFH v. 29.10.1959 – IV 235/58 U, BStBl. II 1960, 87; v. 29.10.1959 – VI 290/62 U, BStBl. III 1964, 12); für eine faktische Bausperre (BFH v. 12.9.1985 – VIII R 306/81, BStBl. II 1986, 252; v. 7.7.1987 – IX R 116/82,

BFH/NV 1988, 433); für Unterhaltsschaden nach § 844 Abs. 2 BGB (BFH v. 26.11.2008 – X R 31/07, BStBl. II 2009, 651); s. auch „Unfallversicherung“.

Vgl. „Nutzungsentschädigung“ und „Verzugszinsen“.

**Schadensversicherung:** Leistungen des Versicherers aus einer Versicherung gegen Schäden an WG des PV fallen unter keine Einkunftsart.

**Schenkung:** Es gilt grds. das Gleiche wie beim Erbanfall (s. dort). Der Begriff der Schenkung bestimmt sich nach § 516 BGB. Eine „Schenkung“ kann aber auch eine BE oder Einnahme im Rahmen einer der sieben Einkunftsarten des EStG bilden. Beispiele: Vermittelt ein Viehagent den Verkauf von Tieren und verzichten die Käufer der Tiere auf die sog. Inneren, überlassen sie also deren Verwertung dem Agenten, so liegt keine Schenkung vor; die Einnahmen aus der Verwertung sind vielmehr BE (RFH v. 8.11.1937, RStBl. 1938, 274). Übertragen vor der Umwandlung einer AG in eine KG die Aktionäre, die Kommanditisten werden wollen, einen Teil ihrer Aktien ohne besonderes Entgelt auf ein vorher an der AG nicht beteiligtes Vorstandsmitglied, um dieses zu veranlassen, Komplementär zu werden und damit die Vollhaftung zu übernehmen, so liegt in der Übereignung der Aktien keine Schenkung, sondern ein betrieblicher Vorgang, der nur für die ESt Bedeutung hat (RFH v. 6.8.1942, StuW 1942, 365). Die „Schenkungen“, die innerhalb einer selbständigen Berufstätigkeit oder einer nichtselbständigen Arbeit anfallen, werden im Allgemeinen als estpfl. angesehen, weil man darin ein Entgelt (Teilentgelt) für geleistete Dienste oder Arbeit erblickt. Zahlt zB A dem ihn operierenden Arzt B das geforderte Honorar und übersendet er ihm zusätzlich ein Ölgemälde, so wird man dessen Wert als Einnahme des Arztes behandeln müssen. Über die Abgrenzung zwischen Arbeitslohn und Schenkung s. auch § 19 Anm. 197; s. ferner „Ehrengabe“; Anm. 151 über Verfügung über künftige Einkünfte.

**Schmerzengeld** fällt unter keine Einkunftsart; s. „Schadensersatz“.

**Spielgewinne** sind idR nicht stbar (RFH v. 14.3.1928, RStBl. 1928, 181). Berufsspieler erzielen jedoch Einkünfte aus Gewerbebetrieb (BFH v. 11.11.1993 – XI R 48/91, BHF/NV 1994, 622; SCHMIDT-LIEBIG, StuW 1995, 162). So kann gewerbsmäßiges Pokerspiel zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen (so etwa FG Köln v. 31.10.2012 – 12 K 1136/11, EFG 2013, 612, nrkr., Az. BFH X R 43/12).

► *Lottospielen* fällt unter keine Einkunftsart, Spieleinsätze können keine BA sein, Spielgewinne sind keine BE (BFH v. 16.9.1970 – I R 133/68, BStBl. II 1970, 865).

An den Nachweis von Spielgewinnen sind jedoch strenge Anforderungen zu stellen (BFH v. 3.8.1966 – IV R 75/66, 152/66, BStBl. III 1966, 650). BFH v. 10.11.1961 – IV 359/58 (HFR 1962, 353; StRK RAO § 217 R. 45) verlangte im entschiedenen Fall Anhörung der vom Stpfl. benannten sechs Zeugen für seine Spielgewinne. Zur Einkünftequalifikation bei ungeklärten Vermögenszuwächsen s. ZUGMAIER, BB 1998, 2136; Anm. 99; vgl. auch „Lotteriegewinn“, „Rennwettgewinn“.

**Sponsoring:** Die erhaltenen Leistungen können, wenn der Empfänger eine stbegünstigte Körperschaft ist, stfreie Einnahmen im ideellen Bereich, stfreie Einnahmen aus der Vermögensverwaltung oder stpfl. Einnahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sein (BMF v. 18.2.1998 – IV B 2 - S 2144-40/98, BStBl. I 1998, 212, Sponsoring-Erlass). Steuerfreie Einnahmen im ideellen Bereich liegen vor, wenn der Gesponserte lediglich unter Nennung des Sponsors öffentlich den Dank ausspricht. Duldet der Gesponserte die Nutzung seines Namens (ggf. eines Logos oder Emblems) zu Werbezwecken in der Weise, dass der

Sponsor selbst auf seine Leistung an den Gesponserten hinweist (Duldung), dann liegen beim Gesponserten stfreie Einnahmen aus Vermögensverwaltung vor. Weist der Gesponserte selbst lediglich auf die Leistung des Sponsors auf Plakaten, Veranstaltungen oder in Ausstellungskatalogen hin (ggf. unter Angabe des Namens oder Logos des Sponsors) ohne besondere Hervorhebung, dann entsteht nach dem Sponsoring-Erlass (BMF v. 18.2.1998 – IV B 2 - S 2144-40/98, BStBl. I 1998, 212) noch kein stpfl. Geschäftsbetrieb des Gesponserten. Liegt auch keine Duldung (im o.g. Sinne) vor, so handelt es sich uE auch nicht um Einnahmen aus Vermögensverwaltung, sondern aus dem ideellen Bereich. Erbringt der Gesponserte Werbeleistungen oder wirkt er an den Werbemaßnahmen des Sponsors aktiv mit, dann entsteht bei ihm ein stpfl. wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Vgl. hierzu ausführlich und auch zur USt und SchenkungSt RAUPACH in KÖTZ ua., Non Profit Law Yearbook 2001, 2002, 169 ff.

**Sportpreise** sind idR bei Amateuren nicht stbar (vgl. REISCH/REICHARDT/URBANKE, DB 1988, 359; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 22 Rn. 150 „Preise“; ENNEKING/DENK, DStR 1996, 450). Der Status als Amateur im Sinne der jeweiligen Sportverbandsbestimmungen ist für die Abgrenzung zwischen stpfl. und nicht stpfl. Einkünften uE nicht maßgebend, da die Verwirklichung von Tatbeständen einer Einkunftsart von diesem Begriff nicht abhängig ist und außerdem innerhalb des zunehmend weiteren Amateurbegriffs die Erzielung von Einkünften iSd. Abs. 1 möglich ist; s. „Preise“ und „Amateurspieler“.

**Streikgelder**, die eine Gewerkschaft an ihre Mitglieder zahlt, bilden nach stRspr. keinen Arbeitslohn. Sie sind auch kein Ersatz für entgangene und entgehende Einnahmen gem. § 24 Nr. 1 Buchst. a (BFH v. 24.10.1990 – X R 161/88, BStBl. II 1991, 337; aA noch BFH v. 30.3.1982 – III R 150/80, BStBl. II 1982, 552). Vgl. weitere Nennungen in § 19 Anm. 172 „Streikgelder“; s. „Aussperrungsunterstützungen“.

**Termingeschäfte:** Einkünfte aus privaten Devisentermingeschäften (Differenzgeschäfte), die nicht auf Lieferung gerichtet sind, waren bis zum 31.12.1998 nicht stbar. Danach wurden sie von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 erfasst. Seit der Unternehmensteuerreform 2008 sind sie mit Wirkung ab dem 1.1.2009 in § 20 Abs. 2 Nr. 3 geregelt und unterliegen der Abgeltungsteuer; vgl. § 20 Anm. 470.

**Trinkgeldeinnahmen** von Kellnern sind als Einkünfte aus § 19 estbar (BFH v. 23.10.1992 – VI R 62/88, BStBl. II 1993, 117); nach § 3 Nr. 51 idF des Gesetzes zur Steuerfreistellung von Arbeitnehmertrinkgeldern v. 8.8.2002 (BGBl. I 2002, 3111) werden Trinkgeldeinnahmen von ArbN rückwirkend zum 1.1.2002 stfrei gestellt.

**Unfallversicherung** eines ArbN durch den ArbG: Siehe § 19 Anm. 440.

**Unterhaltsleistungen** unterliegen nicht der ESt, soweit nicht § 22 Nr. 1a vorliegt.

**Unterschlagung:** Gelder aus einer Unterschlagung stellen keine Einkünfte – insbes. auch keine Einkünfte iSv. § 22 Nr. 3 dar (FG Ba.-Württ. v. 28.10.1976 – III 181/75, EFG 1977, 170, rkr.; BGH v. 20.2.1990 – 3 StR 10/90, HFR 1990, 521). Die aus einer Unterschlagung erhaltenen Gelder sind nicht Gegenleistung für eine Leistung des Unterschlagenden, dieser erbringt keine Leistung; ebenso für Veruntreuung und Diebstahl: FG München v. 29.8.1984 (IX 69/84 E, EFG 1985, 71, rkr.). Bei der gewerbsmäßigen Verwertung der erlangten Güter liegen aber Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

**Verkäufe von Privatvermögen** fallen grds. nicht unter eine Einkunftsart. Zu Ausnahmen s. §§ 17, 20, 23 EStG; § 21 UmwStG.

**Verlosung:** Siehe „Lotteriegewinn“, „Preisausschreiben“, „Spielgewinn“.

**Versicherungsleistung:** Siehe „Lebensversicherung“, „Schadensversicherung“, „Unfallversicherung“.

**Veruntreuung:** Siehe „Unterschlagung“.

**Verzugszinsen** sind zwar zivilrechtl. Schadensersatz, aber ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach Entgelt für eine Kapitalüberlassung und daher beim Gläubiger Einkünfte aus Kapitalvermögen. Gleiches gilt für Prozesszinsen.

**Werthaltiger Tipp:** Ermittelt jemand eine dem Rechtsträger selbst nicht bekannte Rechtsposition, so hat sich eine daraus ergebende Geschäftschance noch nicht wie eine sog. Zufallserfindung zu einem greifbaren Vermögenswert und damit zu einem WG am Markt verfestigt, wenn der Erfolg ihrer Verwirklichung noch ungewiss ist. Weist jemand einen anderen auf die Möglichkeit einer Rechtsposition hin und wird er für diesen „werthaltigen Tipp“ aufgrund eines partiarischen Rechtsverhältnisses am Erfolg der Realisation beteiligt, so erzielt er stbare Einkünfte iSv. § 22 Nr. 3 (BFH v. 26.10.2004 – IX R 53/02, BStBl. II 2005, 167).

**Zufallserfindungen** sind stbar, entweder nach § 15 oder nach § 22 Nr. 3 (BFH v. 18.6.1998 – IV R 29/97, BStBl. II 1998, 567; FR 1998, 946, mit Anm. ZUGMAIER).

**Zugewinnausgleichszahlungen** unterliegen nicht der ESt.

**Zuschüsse** zum Bau oder Erwerb eigengenutzter Wohnungen fallen nicht im Rahmen einer Einkunftsart an, weil die Selbstnutzung eines Hauses bzw. einer Wohnung nicht unter eine Einkunftsart fällt (seit VZ 1987, zur Rechtslage zuvor vgl. Voraufgabe des § 21 – Stand 9/1995 – Anm. 174 ff., abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)). Zuschüsse sind BE im Rahmen einer Gewinneinkunftsart, wenn sie durch den Betrieb veranlasst sind. Dies ist der Fall, wenn ein sachlicher Zusammenhang mit dem Betrieb besteht, s. „Existenzgründer-Zuschuss“. Bei den Überschusseinkünften sind Zuschüsse Einnahmen iSv. § 8, wenn sie Gegenleistung im Rahmen einer Einkunftsart sind (vgl. BFH v. 28.10.1980 – VIII R 34/76, BStBl. II 1981, 161, betr. Baukostenzuschüsse des Mieters).

## 6. Umfang der Einkommensteuerpflicht: Beschränkte und unbeschränkte Einkommensteuerpflicht

### a) Sachlicher Umfang der unbeschränkten und der beschränkten Einkommensteuerpflicht

81

§ 2 gilt nach Abs. 1 Satz 1

- bei unbeschränkter StPflcht (§ 1 Abs. 1–3) für alle – auch für ausländ. – Einkünfte, die der Stpfl. während seiner unbeschränkten EStPflcht erzielt (sog. Welteinkommen, Totalitätsprinzip; s. Einf. ESt. Anm. 43; Umkehrschluss aus der Regelung für beschränkt Stpfl.);
- bei beschränkter StPflcht nur für Einkünfte, die der Stpfl. „als inländische Einkünfte“ während der Zeit seiner beschränkten StPflcht erzielt (sog. Territorialitätsprinzip). Das sind nach § 1 Abs. 4 die in § 49 aufgezählten Einkünfte. § 49 knüpft grds. an die Einkunftsarten von Abs. 1 an und bestimmt durch

bestimmte objektive Anknüpfungsmerkmale, unter welchen Voraussetzungen diese Einkünfte inländ. sind; die §§ 50 bis 50a enthalten Besonderheiten für die Einkommensermittlung und Steuerfestsetzung bei beschränkter StPfl., die § 2 vorgehen;

- bei erweiterter beschränkter StPfl. ist durch §§ 2, 5 AStG die beschränkte StPfl. sachlich dahingehend erweitert, dass beschränkt Stpfl., die nach mind. fünfjähriger StPfl. ihren Wohnsitz aus dem Inland in das niedrig besteuerte Ausland verlegt haben, zehn Jahre lang mit allen nicht ausländ. Einkünften stpfl. sind.

Getrennte Ermittlung der in- und ausländ. Einkünfte ist bei unbeschränkter StPfl. erforderlich, weil das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik zur Vermeidung oder Milderung einer doppelten Besteuerung derselben Einkünfte in mehreren Staaten durch DBA (idR unter Progressionsvorbehalt, s. § 32b) eingeschränkt wird, ferner um die Anwendung (sog. unilateraler) Maßnahmen wie die Anrechnung ausländ. Steuern nach § 34c zu ermöglichen. Bei beschränkter StPfl. ergibt sich die Notwendigkeit der getrennten Ermittlung inländ. Einkünfte schon aus dem begrenzten Umfang der StPfl.

## 82 b) Erfassung von Einkünften „während der Einkommensteuerpflicht“

§ 2 unterwirft nur diejenigen Einkünfte der ESt, die der Stpfl. während seiner unbeschränkten oder beschränkten EStPfl. erzielt. Die unbeschränkte StPfl. besteht so lange, wie die auf persönliche Verhältnisse des Stpfl. abstellenden Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 1, 2 oder 3 erfüllt sind. Fehlen sie, so kommt es für die beschränkt StPfl. auf das Vorliegen von Einkünften iSd. § 49 an (§ 1 Abs. 4). Wann Einkünfte erzielt (§ 2 Abs. 1 Satz 1) worden sind, richtet sich nach den für die Ermittlung der einzelnen Einkunftsarten maßgebenden Bestimmungen. Ist zB für die Ermittlung der Zeitpunkt des Zuflusses (§ 11) maßgebend (zB bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit), so kommt es auf den Zeitpunkt der den Zufluss veranlassenden Leistungsbewirkung nicht an.

83 Einstweilen frei.

## II. Maßgeblichkeit der §§ 13 bis 24 für die Bestimmung der Einkunftsart (Abs. 1 Satz 2)

**Schrifttum:** F. KLEIN, Einkommensteuerrechtliche Ungleichartigkeiten und Ungleichwertigkeiten der Einkunftsarten, *StuW* 1951, 475; LITTMANN, Einkommen und Einkünfte – gesetzessystematische Abgrenzung, *DStR* 1962, 17; LITTMANN, Einkommen, Einkünfte, Einkunftsarten – Einzelheiten zur gesetzlichen Unterscheidung, *DStR* 1962, 41; LITTMANN, Die gesetzliche Ordnung der Einkunftsarten in der Einkommensteuer, *DStR* 1962, 94; PARCZYK, Die tatbestandsmäßige Zuordnung von Lebenssachverhalten unter eine der 7 Einkunftsarten des geltenden EStRechts, *StuW* 1967, 723; TIPKE, Die dualistische Einkunftsermittlung nach dem Einkommensteuergesetz, in KRUSE (Hrsg.), *FS Heinz Paulick*, Köln 1973, 392; FRANZ KLEIN, Zur Verfassungsmäßigkeit des geltenden Einkommensteuerrechts, *DB* 1977, 2246; GILOY, Zur Symmetrie der Einkunftsarten, *FR* 1978, 205; ZIMMERMANN, Das Problem der Gerechtigkeit in der Einkommensbesteuerung (Gewerbebetrieb/Nichtselbständige Arbeit), Frankfurt am Main/Bern 1978; MERKENICH, Die unterschiedlichen Arten der Einkünftermittlung im deutschen Einkommensteuerrecht, Berlin 1982; SCHMIDT-LIEBIG, Grenzbereiche von Einkunftsqualifikation, Einkunftszurechnung, Unternehmer- und Mitunternehmerbegriff – ausgelotet am Beispiel der ehelichen Gütergemeinschaft, *StuW* 1989, 110; KOLLER, Abgrenzung von Einkunftstatbestän-

den im Einkommensteuerrecht, München/Wien 1993; RICHTER/RICHTER, Die „Gleichheit“ der Einkunftsarten bei der deutschen Einkommensteuer, BB 1994, 621; TRZASKALIK, Vom Einkommen bis zu den Einkunftsarten, Marginalien zum steuertheoretischen Ansatz von Klaus Tipke, in LANG (Hrsg.), FS Klaus Tipke, Köln 1995, 321; NICKEL, Abgrenzung und Konkurrenz von Einkünftebeständen im Einkommensteuerrecht, Bielefeld 1998; ZUGMAIER, Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht, Augsburg 1998; SÖHN, Der Dualismus der Einkunftsarten im geltenden Recht, DStJG 30 (2007), 13; BIRK, Einkommen, Einkunftsarten und Einkünfteermittlung, DStJG 34 (2011), 11; Desens, Einkommensbegriffe und Einkunftsarten – Wie kann eine Reform gelingen?, DStJG 37 (2014), 95; TIPKE/LANG, Steuerrecht, Köln, 22. Aufl. 2015.

### 1. Funktion des Abs. 1 Satz 2

84

**Bestimmung der Einkunftsart:** Die Vorschrift erweckt den irreführenden Eindruck, die Einkünfte seien zunächst zu ermitteln, sodann sei nach den §§ 13–24 zu entscheiden, „zu welcher Einkunftsart die Einkünfte im einzelnen Fall gehören“. Tatsächlich ist umgekehrt zu verfahren: Zunächst ist die Einkunftsart nach Abs. 1 iVm. §§ 13–24 zu bestimmen, erst danach können die Einkünfte gem. Abs. 2 iVm. §§ 4–7k bzw. §§ 8–9a ermittelt werden. Dies hat seinen Grund darin, dass nach Abs. 2 die Methode der Einkünfteermittlung von der Einkunftsart abhängt (sog. Dualismus der Einkunftsarten, s. Anm. 520).

Die in Abs. 1 Satz 2 geregelte Zugehörigkeit zu einer Einkunftsart erfordert

- die Konkretisierung der in Abs. 1 Satz 1 enthaltenen Aufzählung der sieben Einkunftsarten, dies geschieht durch Verweisung auf §§ 13–24 (s. Anm. 86),
- die „Bestimmung der Einkunftsart“, dies geschieht durch tatbestandsmäßige Abgrenzung der Einkünfte der §§ 13–24, sog. Einkünftequalifikation (s. Anm. 87–94) und durch ausdrückliche Vorschriften über die Zuordnung zu einer Einkunftsart, und zwar durch Umqualifizierungsvorschriften (s. Anm. 95) und Subsidiaritätsklauseln (s. Anm. 95),
- die Rechtsanwendung „im einzelnen Fall“, sie erfolgt durch Subsumtion (s. Anm. 98; dort auch zur Beurteilung durch den Stpfl.; über ungeklärte Vermögenszuwächse s. Anm. 99).

**Bedeutung der Zuordnung zu einer Einkunftsart:** Die Aufzählung einzelner Einkunftsarten diene ursprünglich nur oder jedenfalls vor allem dazu, den Bereich zu umgrenzen, innerhalb dessen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Stpfl. stl. erfasst werden sollte, da dies nicht einfach aufgrund eines umfassenden Einkommensbegriffs geschehen konnte (s. Anm. 10). Die darüber hinaus notwendige Definition oder Beschreibung der einzelnen Einkunftsarten bot aber dem Gesetzgeber die Möglichkeit, bei den Einkunftsarten Sonderregelungen zu treffen, die schließlich nicht nur zu immer stärkeren Abweichungen zwischen der estl. Behandlung der Einkunftsarten, zu immer detaillierteren und komplizierteren Regelungen, sondern auch zu unterschiedlichen Belastungen gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit führten. Trotz der Kritikwürdigkeit mancher gesetzgeberischer Entscheidung im Einzelfall ist an der grundlegenden Differenzierung zwischen verschiedenen Einkunftsarten festzuhalten (ebenso DESENS in DStJG 37 [2014], 95 [113]; s. auch Anm. 72).

Bedeutung hat die Zuordnung zu einer bestimmten Einkunftsart infolge der unterschiedlichen Regelung in vielerlei Hinsicht, besonders in folgenden Punkten:

- Einkünfteermittlung, unterschiedlich für Gewinneinkünfte und Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2; §§ 4, 5, 11; s. auch Anm. 500 ff.) sowie neuerdings Ein-

- künfte aus Kapitalvermögen (§ 2 Abs. 2 Satz 2: Abgeltungsteuer, s. auch Anm. 541 f.);
- Umfang der Einkünfte; s. zB über Veräußerungsgewinne und Wertänderungen bei BV und PV Anm. 521;
  - WK-Pauschbeträge (§ 9a);
  - Freibeträge;
  - Altersentlastungsbetrag (§ 24a);
  - Verlustausgleich und Verlustabzug (Einschränkungen s. § 2a Abs. 1; § 15 Abs. 4; §§ 15a, 15b, 13 Abs. 7, 18 Abs. 4, 20 Abs. 6, 21 Abs. 1 Satz 2; §§ 22 Nr. 3 Satz 3, 23 Abs. 3 Satz 7);
  - Steuerbefreiungen und -vergünstigungen für bestimmte Einnahmen oder Einkünfte (s. §§ 3–3b; Tabellen Anm. 2);
  - beschränkt Stpfl. (§ 49);
  - Steuerabzugsverfahren (§§ 38–42f und 46; §§ 43–45e; §§ 50 Abs. 2, 50a).

85 Einstweilen frei.

86 **2. Konkretisierung der Einkunftsarten des Satzes 1 durch Verweisung auf §§ 13 bis 24**

Aus Satz 2 ergibt sich, dass das EStG einen allgemeinen Begriff „Einkünfte“ voraussetzt (s. Anm. 53), dass aber nur solche Einkünfte der ESt unterliegen, die von den sieben genannten Einkunftsarten erfasst werden („zu welcher Einkunftsart die Einkünfte im einzelnen Fall gehören, bestimmt sich nach den §§ 13 bis 24“). Die Vorschriften der §§ 13–24 umschreiben zusammen mit Abs. 1 den Steuergegenstand der ESt (s. Anm. 68) und regeln damit den sachlichen Umfang der EStPflcht.

§§ 13–24 enthalten nicht nur die Tatbestandsmerkmale für die einzelnen Einkunftsarten, sondern darüber hinaus auch Regelungen, die bei gleichzeitiger Verwirklichung der Tatbestände mehrerer Einkunftsarten (Konkurrenzen) das Verhältnis der Einkunftsarten zueinander festlegen (s. Anm. 95). In sich geschlossene Definitionen finden sich in §§ 13–24 nicht. Diese Vorschriften sagen nicht abschließend, was die sieben Einkunftsarten „sind“,

so allerdings die Formulierungen in § 13 Abs. 1, § 15 Abs. 1, § 18 Abs. 1, § 21 Abs. 1 und § 22 Satz 1,

sondern welche Einkünfte zu der jeweiligen Einkunftsart „gehören“,

so die ausdrückliche Formulierung in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Abs. 2, § 14, § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, § 16 Abs. 1, § 17 Abs. 1, § 18 Abs. 3, § 19 Abs. 1, § 20 Abs. 1 und 2, § 22 Nr. 1 Satz 3, § 24.

Einige der Tatbestände sind in Grenzen verallgemeinerungsfähig:

§ 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2: „und ähnliche Berufe“; § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2: „und andere Bezüge und Vorteile“; § 20 Abs. 1 Nr. 1: „und sonstige Bezüge“; § 22 Nr. 4 Satz 1: „sowie vergleichbare Bezüge“.

Ausdrücklich als Beispiel bezeichnete Aufzählungen finden sich

in § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, § 18 Abs. 1 Nr. 3, § 21 Abs. 1 Nr. 1, § 22 Nr. 3, § 23 Abs. 1 Nr. 1.

§ 24 enthält keine eigene Einkunftsart, sondern nur eine Verdeutlichung, dass die sog. Ersatzeinkünfte sowie nachträgliche Einkünfte zu der Einkunftsart gehören, zu der die ersetzten Einkünfte gehört hätten (s. Anm. 66).

### 3. Einkünftequalifikation

#### a) Keine Rangordnung der Einkunftsarten

87

Im Schrifttum wird gelegentlich vertreten, dass die Subsidiaritätsklauseln (s. Anm. 95) den Grundsatz der Gleichordnung der Einkunftsarten einschränken (F. KLEIN, *StuW* 1951, 475 [482]; HANDZIK in LBP, § 2 Rn. 49 [5/2011]). Nach überwiegender und zutreffender Auffassung stehen die Einkunftsarten gleichberechtigt nebeneinander.

So BEIERL, *Die Einkünftequalifikation bei gemeinsamer wirtschaftlicher Betätigung im Einkommensteuerrecht*, 1978, 76; TIPKE, *FR* 1983, 580; ZUGMAIER, *Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht*, 1998, 35.

Wie das Beispiel des Gewerbetreibenden, der neben seinem Gewerbebetrieb eine private Kapitalanlage hält, daraus Zinsen und damit trotz der Subsidiaritätsklausel des § 20 Abs. 8 Einkünfte aus Kapitalvermögen bezieht, eindrucksvoll aufzeigt, normieren die Subsidiaritätsklauseln keine generelle Subsidiarität einzelner Einkunftsarten und damit keine Rangordnung. Der Anwendungsbereich der Subsidiaritätsklauseln ist aber dann eröffnet, „wenn ein Lebenssachverhalt bei isolierter Betrachtungsweise seiner Art nach zwar zu den genannten Einkunftsarten gehört, sich bei Einbeziehung eines weiteren Lebenssachverhaltes jedoch ergibt, dass der isoliert betrachtete Sachverhalt unselbständiger Bestandteil einer umfassenderen Leistung des Steuerpflichtigen ist“ (BEIERL, *Die Einkünftequalifikation bei gemeinsamer wirtschaftlicher Betätigung im Einkommensteuerrecht*, 1987, 78). Es wird also die Einschlägigkeit zweier Einkunftsarten vorausgesetzt.

#### b) Abgrenzung der Einkunftsarten

##### aa) Merkmale der Einkunftserzielung; Konkurrenzen

88

**Regelungsbereich des § 15 Abs. 2 Satz 1:** Zwischen den Einkunftsarten besteht Gleichrangigkeit (s. Anm. 87). Das Konkurrenzverhältnis zwischen den Einkunftsarten lässt sich den Merkmalen des § 15 Abs. 2 Satz 1 entnehmen. Nach hM gelten die vier positiven Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 Satz 1 nicht nur für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern auch für die Einkünfte aus LuF und selbständiger Arbeit (die sonst nicht in Form negativer Tatbestandsmerkmale hätten ausgeschlossen werden müssen) und als sog. ungeschriebenes negatives Tatbestandsmerkmal für Einkünfte aus Vermögensverwaltung, dh. aus Kapitalvermögen und VuV (vgl. § 14 Satz 3 AO), die ebenfalls selbständig, nachhaltig, mit Einkünfterzielungsabsicht und unter Beteiligung am allgemeinen Wirtschaftsverkehr erzielt werden (s. zB LANG, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, 1988, 253 ff.).

**Bedeutung der vier Merkmale des § 15 Abs. 2 Satz 1:** Die vier Merkmale von § 15 Abs. 2 Satz 1 haben für alle Einkunftsarten Bedeutung:

- Selbständigkeit für betriebliche Einkünfte (§§ 13, 15, 18) und Einkünfte aus Vermögensverwaltung (§§ 20, 21) bzw. alternativ im Falle des § 19 Unselbständigkeit;
- Nachhaltigkeit bei allen Einkünften, alternativ gelegentliche Erzielung in Ausnahmefällen von Gelegenheitseinkünften (s. zB gelegentliche Vermittlungen nach § 22 Nr. 3 Satz 1);
- Gewinnerzielungsabsicht bei betrieblichen Einkünften (§§ 13, 15, 18) und Überschusserzielung bei Überschusseinkünften (§§ 19, 20, 21, 22); Oberbegriff „Einkünfterzielungsabsicht“;

- Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr bei allen Erwerbseinkünften (§§ 13, 15, 18, 19, 20, 21, 22). Sie fehlt bei einigen der Tatbestände des § 22 (sog. Transfereinkünfte, s. Anm. 68).

**Konkurrenzen:** § 15 Abs. 2 Satz 1 enthält einen generalisierenden Einkünftebegriff (s. Anm. 89) für gewerbliche Einkünfte, zu dem sich die anderen Einkunftsarten entweder im Verhältnis der Spezialität (§§ 13, 18, 20, 21) oder der Alternativität (§ 19) befinden; bei Erfüllung von mehreren Einkunftstatbeständen durch einen Sachverhalt gilt nach besonderen Vorschriften Subsidiarität (s. Anm. 95).

## 89 bb) Unterscheidungsmerkmale der einzelnen Einkunftsarten

### Unterscheidungsmerkmale zwischen den betrieblichen Einkunftsarten:

► *Bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft* muss sich die Tätigkeit als eine Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Gewinnung von Erzeugnissen sowie ihrer Verwertung darstellen (BFH v. 18.3.1976 – IV R 52/72, BStBl. II 1976, 482); dafür enthält § 13 einen Katalog land- und forstwirtschaftlicher Betriebsarten (zur Abgrenzung gegenüber selbständiger Arbeit s. § 13 Anm. 12, gegenüber Gewerbe s. § 13 Anm. 12).

► *Bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit*, insbes. freiberuflicher Tätigkeit, ist das charakteristische und erforderliche Abgrenzungsmerkmal von gewerblicher Tätigkeit die persönliche Arbeit des Berufsträgers, wobei die Tätigkeit bzw. der Beruf in § 18 Abs. 1 Nr. 1 ausdrücklich bzw. den in § 18 Abs. 1 Nr. 1 genannten sog. Katalogberufen ähnlich sein muss.

§ 18 hat insofern eine Sonderrolle, als er neben der Art der ausgeübten Tätigkeit auch auf die fachliche Qualifikation des Stpfl. und seinen persönlichen Bezug zur ausgeübten Tätigkeit („leitend und eigenverantwortlich“) abstellt (so treffend SCHMIDT-LIEBIG, StuW 1989, 110). Zur Abgrenzung gegenüber gewerblichen Einkünften s. § 18 Anm. 16.

► *Bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb* hat eine negative Abgrenzung zu erfolgen: Einkünfte aus Gewerbebetrieb liegen nur vor, wenn es sich nicht um Einkünfte aus LuF bzw. aus selbständiger Arbeit handelt (§ 15 Abs. 2 Satz 1); der Ausschluss von Einkünften aus LuF und aus selbständiger Tätigkeit ist damit negatives Tatbestandsmerkmal der Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Es handelt sich dabei nicht um ein Konkurrenz-, sondern um ein Abgrenzungsproblem zwischen verschiedenen Einkunftsarten (s. Anm. 95).

### Unterscheidungsmerkmale zwischen betrieblichen Einkünften und Überschusseinkünften (zu diesen Begriffen s. Anm. 520) sind:

► *gegenüber § 19:* die für die Erwerbstätigkeit kennzeichnenden Gegentypen (s. Anm. 91) Selbständigkeit/Nichtselbständigkeit. Für § 19 kommt es – unabhängig vom Tätigkeitsinhalt – lediglich darauf an, ob der Stpfl. seine Einkünfte als ArbN bezieht, entscheidend ist der Status der ArbN-Eigenschaft (SCHMIDT-LIEBIG, StuW 1989, 110),

► *gegenüber §§ 20, 21:* die die Vermögenssphäre kennzeichnenden Gegentypen (s. Anm. 91) betriebliche Nutzung von Erverbsvermögen/private Vermögensverwaltung, die bei Zugehörigkeit der Kapitalanlage bzw. des überlassenen Vermögenswerts zum BV die §§ 20, 21 als subsidiär zurücktreten lassen (s. Anm. 95).

### Unterscheidungsmerkmale zwischen Überschusseinkünften:

- § 19 ist Erwerbstätigkeitstatbestand,

- §§ 20, 21 sind Tatbestände der privaten Vermögensnutzung, die durch die Gegentypen Kapitalanlage/Gebrauchsüberlassung gekennzeichnet sind (s. Anm. 91),
- §§ 22, 23 sind subsidiäre Ergänzungstatbestände (s. Anm. 91).

Bei den Überschusseinkünften hat das EStG beim Vorliegen von Konkurrenzen mit den Subsidiaritätsklauseln Regelungen zur Auflösung dieser Konkurrenzen getroffen (s. Anm. 95).

### c) Lösung von Abgrenzungsfragen (Einkünftequalifikation) auf der Grundlage von Typusbegriffen

**Schrifttum:** RAUPACH, Der Durchgriff im Steuerrecht, München 1968; LARENZ, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, Berlin, 2. Aufl. 1969; STRECK, Gewerbebetrieb, Mitunternehmenshaft, Bilanzbündeltheorie – Zur methodischen Präzisierung bei aktuellen Problemen, FR 1973, 297; SCHMIDT-LIEBIG, „Gewerbe“ im Steuerrecht, Diss. Saarbrücken 1977; WOLFF-DIEPENBROCK, Zur Begriffsbestimmung der „Katalogberufe“ und der ihnen ähnlichen Berufe in § 18 Abs 1 Nr 1 EStG, DStZ 1981, 333; SCHMIDT-LIEBIG, Der Gewerbebetrieb in der Einkommen- und Gewerbesteuer, BB 1984, Beilage 14 zu Heft 24; SCHMIDT-LIEBIG, Grenzbereiche von Einkunftsqualifikation, Einkunftszurechnung, Unternehmer- und Mitunternehmerbegriff – ausgelotet am Beispiel der ehelichen Gütergemeinschaft, StuW 1989, 110; SCHMIDT-LIEBIG, Einkommensteuerliche Einordnung von Einnahmen aus einer Fahrgemeinschaft, FR 1995, 100; ZUGMAIER, Pflegeversicherung – Sind Geldleistungen von Pflegebedürftigen an Pflegepersonen einkommensteuerpflichtig?, DStR 1995, 872; WEBER-GRELLET, Der Typus des Typus, in BUDDE/MOXTER/OFFERHAUS (Hrsg.), FS Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 551; ZUGMAIER, Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht, Augsburg 1998; ZUGMAIER, Der Begriff des Gewerbebetriebs in § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG – kein Merkmalsbegriff, sondern Typusbegriff, FR 1999, 997; FUHRMANN/KOHLHAAS, Erfolgsbeteiligung an einer Prozessfinanzierung als Leistungseinkünfte?, FR 2008, 1081.

#### aa) Gesetzliche Grundlage für Typenbegriffe

90

In den §§ 13–24 greift das EStG nicht auf Begriffe zurück, die es dann durch Untermerkmale weiter erläutert. Vielmehr übernimmt es unmittelbar Tätigkeitsformen aus dem Wirtschaftsleben.

**Beispiele:** § 13 Abs. 1 Nr. 1: „Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Baumschulen ...“; § 18 Abs. 1 Nr. 1: „selbständig ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit, die selbständige Berufstätigkeit der Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte, Rechtsanwälte, ...“; § 20 Abs. 1: „1. Gewinnanteile (Dividenden), ...; 5. Zinsen aus Hypotheken ...; 8. Diskontbeträge von Wechseln und Anweisungen ...“.

Diesen unmittelbar aus dem Wirtschaftsleben übernommenen Tätigkeitsformen fügt das Gesetz offene Wendungen an, die eine sinngemäße Erweiterung und Ergänzung der jeweils aufgezählten Tätigkeitsarten erlauben:

**Beispiele:** § 13 Abs. 1 Nr. 1: „... und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen“; § 18 Abs. 1 Nr. 1: „... und ähnlicher Berufe“; § 20 Abs. 1 Nr. 7: „... aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art“.

Zur Festlegung der Einkunftsart haben die §§ 13, 18, 20 und 21 unbezweifelbar auf Tätigkeitsformen aus dem Wirtschaftsleben zurückgegriffen. Für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb hingegen ist str., ob § 15 Abs. 2 eine Definition enthält oder ob der „Gewerbebetrieb“ als Tätigkeitsform unmittelbar dem Wirtschaftsleben entnommen wurde (s. ZUGMAIER, FR 1999, 997).

Steht der Rechtsanwender vor der Frage, unter welche Einkunftsart eine Tätigkeit fällt, handelt es sich dabei nicht um eine Subsumtionsfrage, bei der das Vorliegen einzelner Tatbestandsmerkmale geprüft wird. Die einschlägigen Rechts-

begriffe sind vielmehr Typusbegriffe (aA WEBER-GRELLET, FS Beisse, 1997, 551 [568]: „offene Typusbegriffe mit wechselnden Inhaltsmerkmalen [sind] unbestimmt und damit rechtsstaatswidrig“).

**Der Typusbegriff im Gegensatz zum Klassenbegriff:** Die juristische Methodenlehre unterscheidet zwischen Klassenbegriffen (Allgemeinbegriffe/Merkmalbegriffe) und Typusbegriffen (Ordnungsbegriffe). Der Klassenbegriff weist eine begrenzte Anzahl unabdingbarer Merkmale auf, während der Typusbegriff nur durch eine größere und unbestimmte Zahl von Merkmalen beschrieben werden kann. Für ihn ist ein Gesamtbild kennzeichnend, dem auch genügt sein kann, wenn der eine oder andere typische Wesenszug fehlt, das aber doch das Vorhandensein wenigstens einiger dieser typischen Wesenszüge verlangt (vgl. ZUGMAIER, Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht, 1998, 43). Entscheidenden Eingang in die Rspr. hat diese methodische Differenzierung durch den Mitunternehmerbeschluss des BFH (v. 21.2.1974 – IV B 28/73, BStBl. II 1974, 404 [407], unter Berufung auf RAUPACH, Der Durchgriff im Steuerrecht, 1968, 77, und STRECK, FR 1973, 297) gefunden.

**Anwendung von Typusbegriffen:** Die Zuordnung eines konkreten Lebenssachverhalts zu einer der sieben Einkunftsarten erfolgt durch einen Ähnlichkeitsvergleich mit den einzelnen Erscheinungsformen der jeweiligen Einkunftsarten.

**Beispiel:** Der BFH hat einen Fall den sonstigen Einkünften gem. § 22 Nr. 3 zugeordnet, in dem ein Steuerberater für eine Mandantin einen Teil der Prozesskosten trug, um im Obsiegensfalle am erstrittenen Geldbetrag beteiligt zu werden. Hier sah der BFH zu Recht den Typus der entgeltlichen Leistung als erfüllt an (BFH v. 10.7.2008 – IX R 47/07, FR 2008, 1124; krit. FUHRMANN/KOHLHAAS, FR 2008, 1081).

Nicht die Merkmalsidentität zwischen dem einzuordnenden Lebenssachverhalt und dem Gesetzesbegriff wird vorausgesetzt, sondern die überwiegende Ähnlichkeit zwischen beiden. Die Feststellung der Ähnlichkeit ist durch wertenden Vergleich vorzunehmen, wobei das Gesamtbild der beruflichen Tätigkeit entscheidend ist (WOLFF-DIEPENBROCK, DStZ 1981, 333 [338]).

## 91 bb) Strukturierung des Systems der Einkunftsarten mit Hilfe von Gegentypen

LARENZ (Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 2. Aufl. 1969, 429) hat darauf hingewiesen, dass Typusbegriffe als Typ und Gegentyp verwandt werden können (zB Gesellschaft und Verein). STRECK (FR 1973, 303) hat diesen Gedanken aufgegriffen und dargestellt, dass bei Abgrenzung der Einkunftsarten Gegentypen wirksam werden. So nennt § 19 bei der Umschreibung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit keinen Typusbegriff. In § 19 Abs. 1 Satz 1 wird lediglich das Ergebnis (Gehälter, Löhne, Gratifikationen etc.) der nichtselbständigen Tätigkeit herangezogen. Durch Heranziehen des Typs „selbständig“ aus § 15 Abs. 2 wird der Gegentyp „nichtselbständig“ gebildet, so dass auch im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit Typusbegriffen gearbeitet werden kann. Folgende weitere Gegentypen können gebildet werden:

- bei der Vermögensnutzung: betriebliche Nutzung von Erwerbsvermögen und private Vermögensverwaltung,
- Gewerbebetrieb und LuF,
- Gewerbebetrieb und Einkünfte aus freier Berufstätigkeit,
- „nachhaltig“ (§ 15 Abs. 2) und „gelegentlich“ (§ 22 Nr. 3).

**Einkünftequalifikationsprobleme** entstehen regelmäßig zwischen:

- Einkünften aus LuF und Einkünften aus Gewerbebetrieb,
- Einkünften aus Gewerbebetrieb und Einkünften aus selbständiger Arbeit,
- Einkünften aus Gewerbebetrieb und Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit,
- Einkünften aus Gewerbebetrieb und Einkünften aus privater Vermögensverwaltung (Einkünften aus Kapitalvermögen und Einkünften aus VuV),
- Einkünften aus Gewerbebetrieb und Einkünften aus (sonstigen) Leistungen (§ 22 Nr. 3),
- Einkünften aus selbständiger Arbeit und Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Diese Abgrenzungsprobleme lassen sich durch Vergleich der oben aufgezählten Gegentypen lösen. Die Rechtsanwendung wird durch die Bildung von Typ und Gegentyp erheblich erleichtert.

Ausnahmefälle, bei denen mehr als zwei Einkunftsarten in Frage stehen, können dadurch gelöst werden, dass sie in zweiseitige Abgrenzungsprobleme aufgegliedert werden (SCHMIDT-LIEBIG, „Gewerbe“ im Steuerrecht, 1977, 76). So kommen zB bei einer Pflegerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit und aus nichtselbständiger Arbeit in Betracht. In einem solchen Fall ist zunächst das Gegentypenpaar selbständig/nichtselbständig zu prüfen. Ist die Pflegerin selbständig tätig, folgt anschließend die Prüfung des weiteren Gegentypenpaares Gewerbe/freier Beruf (ZUGMAIER, DStR 1995, 872 [873]).

### cc) Einkünftequalifikation beim Zusammentreffen mehrerer Tätigkeiten, gemischte Tätigkeiten 92

**Schrifttum:** SCHICK, Die freien Berufe im Steuerrecht, Köln 1973; RÖNITZ, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den privaten Ausgaben als Problem der Sachverhaltsermittlung, DStJG 3 (1980), 297; ROSE, Zur Bestimmung der Einkunftsarten bei gemischten wirtschaftlichen Aktivitäten von Einzelpersonen, DB 1980, 2464; BEIERL, Die Einkünftequalifikation bei gemeinsamer wirtschaftlicher Betätigung im Einkommensteuerrecht, Berlin 1987; ZUGMAIER, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung ungeklärter Vermögenszuwächse, BB 1998, 2136; ZUGMAIER, Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht, Augsburg 1998; HALLERBACH, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, München 1999; JAKOB, Abgabenordnung, München, 5. Aufl. 2010.

Ein Stpfl. kann Tätigkeiten ausüben (Leistungen erbringen), die für sich betrachtet unter verschiedene Einkunftsarten fallen. Diese Tätigkeiten können getrennt voneinander oder im Zusammenhang miteinander ausgeübt werden. Der Zusammenhang kann unterschiedlich eng sein. Für den Zusammenhang können räumliche, zeitliche und sachgegenständliche Umstände von Bedeutung sein. Diese Möglichkeiten bedingen im Einzelnen vielerlei Sachverhalte, bei denen über die Zurechnung der Tätigkeiten zu einer oder zu mehreren Einkunftsarten zu entscheiden ist.

**Mehrere Tätigkeiten**, die nebeneinander ausgeübt werden, sind – was die Einkünftequalifikation anbelangt – getrennt voneinander zu beurteilen.

**Beispiel 1:** Der Gewerbebetreibende, der neben seinem Gewerbebetrieb eine private Kapitalanlage hält und daraus Zinsen bezieht, hat – steuerrechtlich verbindungslöslich nebeneinanderstehend – Einkünfte aus mehreren Tätigkeiten, die – jede für sich betrachtet – als Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkünfte aus Kapitalvermögen zu qualifizieren sind.

**Gemischte Tätigkeiten** liegen vor, wenn Teilelemente vorhanden sind, die verschiedene Einkunftsarten berühren, aber nicht (zeitlich, räumlich oder sachgegenständlich) isoliert verwirklicht werden.

**Primat der Trennung vor der Einheitsbeurteilung:** Nach dem Primat der weitestgehenden Trennung vor der Einheitsbeurteilung (vgl. ZUGMAIER, Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht, 1998, 59), das sich unmittelbar aus dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung ableiten lässt, ist ein stl. relevanter Sachverhalt so weit zu zerlegen, „wie das für die Anwendung der verschiedenen Normen möglich und notwendig ist“ (SCHICK, Die freien Berufe im Steuerrecht, 1973, 101). Für die Einkünftequalifikation bei gemischter Betätigung bedeutet dies, dass der Systematik des EStR, dh. der Zergliederung des Einkommensbegriffs in sieben Einkunftsarten, Rechnung zu tragen ist, indem die gemischte Tätigkeit so weit getrennt wird, bis sie einer Einkunftsart zugeordnet werden kann. Es gelten jedoch folgende Besonderheiten:

► *Gemischte Tätigkeit bei Personengesellschaften:* Übt eine oHG, eine KG oder eine andere PersGes. eine gewerbliche Tätigkeit iSv. § 15 Abs. 1 Nr. 1 aus, so gelten unabhängig vom Umfang (nicht bei einem Anteil von 1,25 % der originär gewerblichen Tätigkeit, BFH v. 11.8.1999 – XI R 12/98, BStBl. II 2000, 229) dieser gewerblichen Tätigkeit im Verhältnis zu den anderen Tätigkeiten der PersGes. alle Einkünfte der Gesellschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (s. § 15 Abs. 3 Nr. 1).

► *Gemischte Tätigkeiten bei Körperschaftsteuerpflichtigen:* Bei KStPfl., die nach dem HGB buchführungspflichtig sind, gilt auch bei gemischter Tätigkeit, dass „alle Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind“ (§ 8 Abs. 2 KStG).

**Trennung nicht möglich:** Das Primat der Trennung vor der Einheitsbeurteilung stößt an seine Grenzen, wenn die Trennung nicht mehr möglich ist. Nach stRspr. (zB BFH v. 21.4.1994 – IV R 99/93, BStBl. II 1994, 650 [652]) ist dieser Punkt erreicht, „wenn sich die beiden Tätigkeitsbereiche gegenseitig bedingen und derart miteinander verflochten sind, daß die Gesamttätigkeit nach der Verkehrsanschauung nicht als eine gemischte, sondern als eine einheitliche angesehen werden muß“ (BFH v. 21.12.1976 – VIII R 27/72, BStBl. II 1977, 244 [245]). Wann dieser Punkt erreicht ist, ergibt sich aus dem Veranlassungsprinzip, das nicht nur bei der Abgrenzung der Einkommenserzielungs- von der Einkommensverwendungssphäre anwendbar ist, sondern auch bei der Abgrenzung der Einkunftssphären (ZUGMAIER, Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht, 1998, 74). Wird eine Wertänderung, die bei isolierter Betrachtungsweise der Tätigkeit A zugeordnet werden müsste, von der Tätigkeit B veranlasst, sind die Tätigkeiten A und B nicht getrennt zu beurteilen, sondern die gemischte Tätigkeit AB bildet eine Beurteilungseinheit. Ferner ist eine Trennung dann nicht möglich, wenn keine der beiden Tätigkeiten die Wertänderung veranlasst hat, aber die Tätigkeiten in ihrer Gesamtheit die Wertänderung veranlasst haben. Das Veranlassungsprinzip begrenzt also die Trennungsmöglichkeit mit der Folge, dass eine einheitliche Einkünftequalifikation vorgenommen werden muss.

**Fallgruppen:** Aus der BFH-Rspr. lassen sich Fallgruppen bilden, bei denen die Trennung nicht mehr möglich oder zumindest die Unmöglichkeit der Trennung indiziert ist (weitere Nachweise bei ZUGMAIER, Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht, 1998, 86):

► *Schulden eines einheitlichen Erfolgs:* Trennung ist nicht möglich:

**Beispiel 2** (BFH v. 16.7.1987 – V R 22/78, BStBl. II 1988, 83 nachgebildet):

Der Landwirt und Reitlehrer C besitzt zehn eigene Pferde, die in seiner Reitschule eingesetzt werden. Außerdem stehen auf seinem Hof 30 fremde Pferde (sog. Pensionspferde). Den Reitunterricht erteilen C und ein angestellter Reitlehrer, aushilfsweise auch die Tochter des C. Die eigenen und fremden Pferde werden nicht vermietet. Den Eigentümern von Reitpferden wird Unterricht auf ihren Pferden gegeben. Hinter dem Hof hat C eine Reithalle errichten lassen.

Da die Pferdeeigentümer zT ihre Pferde bei C abstellen, weil sie und ihre Pferde dort unterrichtet werden und weil ihnen von C auch die Reithalle zur Verfügung gestellt wird, schuldet C insoweit einen einheitlichen Erfolg. Die Pferdepension kann somit nicht von der Erteilung des Reitunterrichts und der Zurverfügungstellung der Reitanlagen getrennt werden, denn der Pensionspreis war nicht von der Pferdepension veranlasst. Gleiches gilt für den Reitunterricht für Nicht-Pferdeeigentümer. Das Unterrichtsentsgelt war nicht vom Reitunterricht veranlasst, denn auch die Überlassung der Reithalle und der Pferde waren mitursächlich. Eine Trennung der Tätigkeiten ist damit nicht möglich, weil keine der Tätigkeiten allein auslösende Ursache für die gezahlten Entgelte ist.

- ▶ *Urkundentrennung*: Indiz für zwei getrennte Tätigkeiten.
- ▶ *Kriterium der Marktüblichkeit*: Wird eine der Leistungsbeziehungen nicht nach marktüblichen Maßstäben abgewickelt, liegt hierin ein Indiz, dass diese Tätigkeit durch die andere Tätigkeit veranlasst ist und eine Trennung der beiden Tätigkeiten nicht möglich ist.

**Beispiel 3**: Ein ArbN reicht seinem ArbG ein sehr niedrig verzinstes Darlehen aus, um seinen Arbeitsplatz zu sichern. Die Darlehenshingabe ist durch das Arbeitsverhältnis veranlasst. Eine Trennung der beiden Tätigkeiten ist nicht möglich.

- ▶ *Fehlende Einkünfteerzielungsabsicht*: Wie das Fehlen der Marktüblichkeit indiziert auch das Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer isoliert betrachteten Tätigkeit einen Veranlassungszusammenhang, sofern private Gründe für die Ausübung der isoliert betrachteten Tätigkeit auszuschließen sind.

**Beispiel 4** (BFH v. 22.7.1993 – VI R 122/92, BStBl. II 1994, 510 nachgebildet):

Ein wissenschaftlicher Bediensteter an einer Universität mit dem Lehrfach „Klavier“, der sich im Angestelltenverhältnis befand, unternahm verlustbringende Konzertreisen im In- und Ausland, weil er bei Bewerbungen um eine Professorenstelle eine erfolgreiche Konzerttätigkeit nachweisen muss.

Die Konzerttätigkeit war aber durch die Haupttätigkeit veranlasst. Die beiden Tätigkeiten können also nicht getrennt werden und bilden deshalb eine Beurteilungseinheit.

- ▶ *Interne Organisation*: Die organisatorische Trennung der Tätigkeiten beim Stpfl. ist ein Indiz für die Trennungsmöglichkeit.
- ▶ *Möglichkeit der Einstellung einer der Tätigkeiten*: Ist es möglich, dass eine der beiden Tätigkeiten eingestellt werden kann, ohne dass dies die andere Tätigkeit in irgendeiner Weise beeinträchtigt, sind beide Tätigkeiten getrennt voneinander zu beurteilen, weil es am Veranlassungszusammenhang mangelt.

**Beispiel 5** (BFH v. 23.1.1992 – IV R 19/90, BStBl. II 1992, 651):

Neben seiner Tätigkeit als Landwirt war der Stpfl. für staatliche Forstämter etc. als Holzrucker in der näheren Umgebung seines Hofes beschäftigt. Er setzte hierfür einen Forstspezialschlepper mit Seilwinde und Zubehör ein.

Für den BFH übte der Stpfl. beide Tätigkeiten unabhängig voneinander aus. Jede der beiden Tätigkeiten konnte er einstellen, ohne dass dies den jeweils anderen Betrieb in irgendeiner Weise beeinträchtigt hätte. Die Tätigkeiten waren zu trennen.

- ▶ *Finanzierungszusammenhang*: Besteht zwischen den beiden Tätigkeiten ein Finanzierungszusammenhang, hat die Rspr. bis dato keine einheitliche Linie gefunden (s. ZUGMAIER, Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht, 1998, 92, mit umfangreichen Nachweisen aus der Rspr.).

**Einheitlich zu beurteilende Tätigkeit:** Sind die verschiedenen Tätigkeiten des Stpfl. nicht mehr zu trennen, sind sie zB wirtschaftlich nur als eine einzige Tätigkeit anzusehen, so ist diese einheitliche Tätigkeit derjenigen Einkunftsart zuzuordnen, deren Tatbestandsmerkmale sie in erster Linie verwirklicht. Bei den Gewinneinkünften, die als Tatbestandsmerkmale einen Typus von Tätigkeiten beschreiben, ist die Tätigkeit derjenigen Einkunftsart zuzuordnen, deren Typus sie am ehesten entspricht (vgl. dazu die Argumentation von BFH v. 17.3.1981 – VIII R 149/78, BStBl. II 1981, 522 [525]).

93–94 Einstweilen frei.

#### 95 4. Ausdrückliche Gesetzesvorschriften über die Zuordnung zu einer Einkunftsart (Umqualifizierung und Subsidiarität von Einkünften)

Grundsätzlich entscheidet sich die Zugehörigkeit zu einer Einkunftsart nach der tatbestandsmäßigen Abgrenzung der Einkunftsarten (s. Anm. 87 ff.). Darüber hinaus besteht eine Reihe von Vorschriften,

- die eine von der tatbestandsmäßigen Abgrenzung abweichende Einkünftezuordnung vornehmen, dh. eine „Umqualifizierung“ von Einkünften vorsehen oder
- die bei tatbestandsmäßiger Erfüllung zweier Einkunftsarten (Konkurrenz) eine dieser Einkunftsarten als subsidiär hinter der anderen zurücktreten lassen,
- bei denen die Einordnung in die beiden og. Gruppen unklar sein kann.

**Umqualifizierung von Einkünften:** Erfüllt eine Leistung des Stpfl. den Tatbestand einer bestimmten Einkunftsart, so kann gleichwohl durch ausdrückliche Gesetzesbestimmung eine Zuordnung zu einer anderen Einkunftsart erfolgen. Vorschriften, die solche Umqualifizierungen vornehmen, arbeiten häufig mit dem Mittel der gesetzlichen Fiktion:

Sog. Umqualifizierungsnormen (so SCHMIDT-LIEBIG, StuW 1989, 110) sind:

- § 8 Abs. 2 KStG: Bei KStpfl., die nach dem HGB buchführungspflichtig sind, „sind alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln“.
- § 15 Abs. 3 Nr. 1 und 2: Bei einer (auch) gewerblich tätigen PersGes. und bei der gewerblich geprägten PersGes. „gilt“ die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit in vollem Umfang als Gewerbebetrieb.

#### **Subsidiarität von Einkünften:**

► *Subsidiaritätsklauseln:* Bei den sog. Subsidiaritätsklauseln in § 20 Abs. 8, § 21 Abs. 3, § 22 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 3 Satz 1, § 23 Abs. 2 handelt es sich uE größtenteils um Klarstellungen; würden sie fehlen, müsste uE die gesetzliche Auslegung zum gleichen Ergebnis führen (s. Anm. 87).

► *Einkünfte aus Kapitalvermögen* sind gem. § 20 Abs. 8 subsidiär zu den Einkünften aus LuF, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit und aus VuV.

► *Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung* sind ihrerseits wieder subsidiär zu (allen) „anderen Einkünften, soweit sie zu diesen gehören“.

► *Sonstige Einkünfte:*

▷ *Einkünfte nach § 22 Nr. 1* (wiederkehrende Bezüge, Leibrenten) sind subsidiär zu allen anderen Einkunftsarten.

- ▷ *Private Veräußerungsgeschäfte gem. § 22 Nr. 2 iVm. § 23* sind ebenfalls subsidiär zu allen anderen Einkunftsarten. Dies ergibt sich aus § 23 Abs. 2. Nach dem Wegfall von Satz 2 gilt dies auch für § 17.
- ▷ *Einkünfte aus § 22 Nr. 3* (Einkünfte aus sonstigen Leistungen) sind subsidiär sowohl zu allen anderen Einkunftsarten als auch zu den anderen Einkünften in § 22 („soweit sie weder zu den anderen Einkunftsarten ... noch zu den Einkünften iSd. Nr. 1, 1a, 2 oder 4 gehören“).

**Eine echte Konkurrenz** liegt nur vor, wenn ein Sachverhalt sämtliche Tatbestandsmerkmale zweier verschiedener Einkunftsarten erfüllt. Das kommt aber regelmäßig nicht vor, wenn man positive Tatbestandsmerkmale einer Einkunftsart zugleich als negative Tatbestandsmerkmale derjenigen Einkunftsarten betrachtet, bei denen ein solches positives Tatbestandsmerkmal nicht aufgestellt worden ist. Wenn man dieser Beurteilung nicht folgt, so muss man doch annehmen, dass der Gesetzgeber einer Einkunftsart, deren Tatbestandsmerkmale er stärker differenziert hat als diejenigen einer anderen Einkunftsart, Vorrang einräumen wollte. Demnach wären zB Zinsen eines betrieblichen Bankkontos auch ohne die Vorschrift des § 20 Abs. 3 zu den BE zu rechnen, weil sie über den Tatbestand der Nutzungsüberlassung von Kapitalvermögen (§ 20) hinaus das aus § 4 abzuleitende und in § 20 (als der Privatsphäre zuzurechnende Einkunftsart, s. Anm. 87) fehlende Tatbestandsmerkmal der betrieblichen Veranlassung erfüllen (weitere Beispiele vgl. TIPKE in RAUPACH/TIPKE/UELNER, Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts, 1985, 133 [149]).

- ▶ *Gesetzeskonkurrenz*: Echte Gesetzeskonkurrenz kommt bei einer gemischten Tätigkeit vor, die, als einheitliche beurteilt, jeweils Tatbestandsmerkmale mehrerer Einkunftsarten erfüllen kann. Über Zurechnung einer solchen Tätigkeit zu einer Einkunftsart s. Anm. 92.

Einen Sonderfall dieser Art regelt § 13 Abs. 2 Nr. 1, wonach bei landwirtschaftlichen Nebenbetrieben die Einkünfte aus LuF den gewerblichen Einkünften vorgehen.

**Zuordnungsvorschriften mit unklarer Rechtsnatur:** Die folgenden Fälle könnten als Umqualifizierung von Einkünften aufgefasst werden; denkbar ist aber auch die Deutung, dass die Einkünfte als betrieblich veranlasst angesehen werden, so dass die Überschusseinkunftsarten bereits wegen ihrer Subsidiarität zurücktreten:

- § 13 Abs. 2 Nr. 2 aF: Zugehörigkeit des Nutzungswerts der eigengenutzten Wohnung des Stpfl. zu den Einkünften aus LuF,
- § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3: Vergütungen, die Mitunternehmer bzw. persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA von ihrer Gesellschaft erhalten.

SCHMIDT-LIEBIG, StW 1989, 110, bezeichnet sie als Umqualifizierungsnormen; BFH v. 2.12.1982 (IV R 72/78, BStBl. II 1983, 215) stützt SonderBV eines Freiberuflers auf § 4: Subsidiaritätsfall; WOERNER (JbFStR 1978, 161 Fn. 36) dagegen leitet die SonderBV-Eigenschaft aus der StPfl. der Vergütungen nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 ab (Folge: Umqualifizierungsfall); für HALLERBACH, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, 1999, 163, die § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 als Beteiligungstatbestand versteht, hat § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 lediglich deklaratorische Bedeutung.

Einstweilen frei.

96–97

### 5. Entscheidung über die Zugehörigkeit der Einkünfte zu einer Einkunftsart „im einzelnen Fall“

#### 98 a) Beurteilung durch den Steuerpflichtigen

Die rechtl. Entscheidung „im einzelnen Fall“, wie sie Satz 2 verlangt, ist Rechtsanwendung. Sie besteht darin, dass ein tatsächlicher Lebenssachverhalt zu einem Gesetzestatbestand in Beziehung gesetzt wird, ist also nichts anderes als Subsumtion, insofern sind die Worte „im einzelnen Fall“ durchaus überflüssig.

Die Bestimmung der Einkunftsart im Einzelfall geschieht aufgrund der tatbestandsmäßigen Abgrenzung der verschiedenen Einkunftsarten durch die §§ 13–24 (s. Anm. 87–94) und aufgrund besonderer Vorschriften innerhalb der §§ 13–24, welche die Zuordnung einer Einkunftsart ausdrücklich regeln (s. Anm. 95), und zwar als Umqualifizierungsvorschriften oder Subsidiaritätsklauseln.

Da es sich bei der Zuordnung von Einkünften zu einer Einkunftsart um einen Subsumtionsschluss handelt, hat die Beurteilung durch den Stpfl. für die Qualifizierung der Einkünfte allenfalls die Bedeutung eines Beweisanzeichens; der Zweck, den der Stpfl. mit seinen Leistungen seiner Meinung nach verfolgt, spricht für eine bestimmte Qualifizierung der Leistung und damit auch der durch sie erzielten Einkünfte (BFH v. 20.2.1979 – VIII R 52/77, BStBl. II 1979, 414, zur Bedeutung der Einbehaltung von LSt bei der Vertretungstätigkeit eines selbständigen Apothekers für einen anderen Apotheker). Allerdings kann der Stpfl. nicht die Rechtsfolge des Tatbestands bestimmen, den er verwirklicht.

#### 99 b) Ungeklärter Vermögenszuwachs

**Freie Beweiswürdigung:** Ergeben sich (zB bei einer Betriebsprüfung) ungeklärte Vermögenszuwächse, die nicht aus dem erklärten Einkommen stammen können, so darf die FinVerw. nach der Rspr. im Rahmen der freien Beweiswürdigung zunächst davon ausgehen, dass sie aus Einkünften stammen, die nicht versteuert wurden. Es ist dann im Rahmen der Mitwirkungspflicht Sache des Stpfl. darzulegen, aufgrund welcher Ausnahmesachverhalte (Erbchaft, Schenkung, Spiel etc.) er dieses Vermögen erworben hat (BFH v. 10.11.1961 – IV 359/58, HFR 1962, 353; v. 3.8.1966 – IV R 75/66, IV R 152/66, BStBl. III 1966, 650; v. 20.10.1966 – IV 142, 311/63, BStBl. III 1967, 201; v. 13.11.1969 – IV R 22/67, BStBl. II 1970, 189; v. 7.11.1990 – III B 449/90, BFH/NV 1991, 724). Bleibt dies unaufgeklärt, so hat die Behörde sich in freier Beweiswürdigung darüber schlüssig zu werden, ob der Vermögenszuwachs auf estpfl. Vorgängen beruht; zu Spielgewinnen s. Anm. 80.

**Keine Schätzung der Einkunftsart:** Zu schätzen sind Besteuerungsgrundlagen, das sind die Bemessungsgrundlagen, nicht der Steuergegenstand. Demzufolge gibt es keine Schätzung dem Grunde, sondern nur der Höhe nach (str.).

**GIA** BFH v. 19.10.1978 – V R 39/75, BStBl. II 1979, 345 (347); v. 28.5.1986 – I R 265/83, BStBl. II 1986, 732; RÖNITZ in DStJG 3 (1980), 304; JAKOB, Abgabenordnung, 5. Aufl. 2010, Rn. 189; ZUGMAIER, BB 1998, 2136.

**AA** noch BFH v. 31.8.1967 – V 241/64, BStBl. III 1967, 686 (687); ebenso SEER in TIPKE/KRUSE, § 162 AO Rn. 20 (5/2014).

Bei Unklarheit über die Einkunftsart sind die Einkünfte uE nicht einfach als Leistungseinkünfte iSd. § 22 Nr. 3 zu behandeln. Will das FA den Vermögenszuwachs aus § 22 Nr. 3 herleiten (statt stfreier Unterhaltsleistungen oder sons-

tiger stfreier Vermögensmehrungen), so muss es dies begründen (FG Münster v. 31.10.1973 – I 200/73 A, EFG 1974, 153, rkr.).

Für alle Einkunftsarten gilt gleichermaßen, dass die Einkünfte derjenigen Einkunftsart zuzurechnen sind, für deren Vorliegen nach den Umständen des einzelnen Falls die größte Wahrscheinlichkeit besteht.

Hat der Stpfl. nicht oder nur unzureichend bei der Aufklärung mitgewirkt, so kann dies bei der Beweiswürdigung zu seinen Lasten gehen (vgl. BFH v. 20.5.1969 – II 25/61, BStBl. II 1969, 550 [553]).

Ist ein bestimmter Sachverhalt trotz Mitwirkung des Stpfl. nicht aufklärbar, so ist nach den Regeln der objektiven Beweislast (Feststellungslast) zu entscheiden, für steuerbegründende Merkmale trägt danach das FA die Beweislast.

**Keine sog. Wahlfeststellung:** Wegen der unterschiedlichen gesetzlichen Regelungen für die Einkunftsarten darf das FA die Frage der Zuordnung zu einer Einkunftsart nicht offenlassen und schlicht „Einkünfte“ ansetzen (glA BLENCKE, StbJb. 1968/69, 254 [258]; aA Schl.-Holst. FG v. 6.6.1968 – II 138-140/63, EFG 1968, 523, rkr.).

Einen Sonderfall betraf BFH v. 21.12.1976 (VIII R 27/72, BStBl. II 1977, 244): Die Entscheidung zwischen zwei in Betracht kommenden Einkunftsarten (zB Gewerbebetrieb und VuV) war ohne jede Bedeutung für die Höhe der ESt des betr. VZ, weil die ESt ohnehin auf 0 DM festzusetzen war (die Art der Einkunftsart war offenbar bedeutungslos, über GewSt war nicht zu entscheiden).

### III. Anhang 1 zu Abs. 1: Persönliche Zurechnung von Einkünften

**Schrifttum:** HENSEL, Steuerrecht, Berlin 1924; DÖLLERER, Leasing – wirtschaftliches Eigentum oder Nutzungsrecht?, BB 1971, 535; JAGDFELD, Steuerflucht und Steuerfluchtbekämpfung von Brüning bis Brandt, StuW 1972, 258; FLUME, Die steuerrechtliche Beurteilung der Gewinnverteilung in Personengesellschaften bei schenkweise erfolgender Zuwendung einer Beteiligung (II), DStR 1973, 622; PAULICK, Das Steuerrecht als Teil der Gesamtrechtsordnung und die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, DStR 1975, 564; RUPPE, Grundsätze der persönlichen steuerlichen Zurechnung von Einkünften und Abzugsposten innerhalb des Angehörigenverbandes, in RUPPE (Hrsg.) Familienverträge und Individualbesteuerung, Schriften zum österreichischen Abgabenrecht, Bd. 12, Wien 1976, 1; SCHMIDT, „Väter und Söhne“ – Möglichkeiten und Grenzen der Einkommensverlagerung zwischen Eltern und Kindern, StbJb. 1975/76, 149; L. SCHMIDT, Bemerkungen über den Nießbrauch an Rechten als Einkunftsquelle, FR 1977, 457; TIPKE, Übertragung von Einkunftsquellen, StuW 1977, 293; RAUPACH, Außensteuerrechtliche Wirkungen der Steuerreformgesetze, JbFStR 1977/78, 424; BEINERT, Rechtssachliche Aspekte der Übertragung von Einkunftsquellen, DStJG 1 (1979), 141; GROB, Übertragung von Einkunftsquellen durch Beteiligung an einer Familienpersonengesellschaft, insbesondere die Angemessenheit der Gewinnverteilung, DStJG 1 (1979), 97; MEINCKE, Zivilrechtliche Vorfragen bei der einkommensteuerlichen Übertragung von Einkunftsquellen aus der Sicht des Zivilrechtlers, DStJG 1 (1979), 69; PHILIPOWSKI, Möglichkeiten und Grenzen der Einkunftsverlagerung durch Bestellung eines Nießbrauchs an vermieteten Sachen, verzinslichen Forderungen und Wertpapieren, StuW 1979, 113; RUPPE, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung, DStJG 1 (1979), 7; L. SCHMIDT, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen von Eltern auf Kinder, DStJG 1 (1979), 41; UELNER, Aktuelle Fragen aus dem Ertragsteuerrecht unter besonderer Berücksichtigung der steuerlichen Probleme des Nießbrauchs, StbKongrRep. 1979, 99; WASSERMAYER, Die Übertragung von Einkunftsquellen zwischen nahestehenden Personen, StuW 1979, 209; SÖFFING, Möglichkeiten und Grenzen einer Verlagerung von Einkünften auf die folgende Generation, StbJb. 1978/79, 301; HAAS, Pra-

xisnahe Hinweise zur Übertragung von Einkunftsquellen und Einkunftsverteilung im familiären Bereich, DStZ/A 1979, 18; BEISSE, Handelsbilanzrecht in der Rechtsprechung des BFH, BB 1980, 637; MESSMER, Die höchstrichterliche Rechtsprechung zu Familienpersonengesellschaft im Einkommensteuerrecht, StbJb. 1979/80, 163; BORDEWIN, Zum neuen Nießbraucherlaß, StbKongrRep. 1981, 147; HUTTER, Zur steuerlichen Behandlung von Nutzungsrechten an vermieteten Grundstücken, DStZ 1981, 47; LITTMANN, Veräußerung von Anteilen mit Gewinnansprüchen – Besteuerung des Kapitalvermögens, DStR 1981, 588; PLÜCKEBAUM, Persönliche Zurechnung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bei dinglichen und obligatorischen Nutzungsrechten, FR 1981, 181; RÖSSLER, Nießbrauch und Tatbestand der Einkunftszielung – Eine Erwiderung auf die Ausführungen Hutters in DStZ 1981, 47 zu den BFH-Urteilen vom 1980-05-13 VIII R 63/79 – VIII R 75/79 und VIII R 128/78, DStZ 1981, 274; UELNER, Aktuelle Fragen des Einkommensteuerrechts, StbJb. 1980/81, 385; A. SCHMIDT, Subjektive Zurechnung von Einkünften, StbJb. 1980/81, 115; BIERGANS, Überlegungen zur Zurechnung latenter Einkünfte im Einkommensteuerrecht, FR 1982, 525; BIERGANS/STOCKINGER, Zum Einkommensbegriff und zur persönlichen Zurechnung von Einkünften im Einkommensteuerrecht, FR 1982, 1, 25; GIESKE, Die Ordnungsfunktion des Zivilrechts für die steuerliche Zurechnung, DStR 1982, 478; TIEDTKE, Darlehnszinsen als Betriebsausgaben, FR 1982, 342; BAYER, Zum Systemgedanken des deutschen Einkommensteuerrechts, FR 1983, 105; SCHOLTZ, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung des Nießbrauchs aus der Sicht des Bundesfinanzhofs, FR 1983, 573; STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, Berlin 1983; WOLFF-DIEPENBROCK, Der Vorbehalt Nießbrauch in der neueren Rechtsprechung des BFH (I), DStR 1983, 250; BIERGANS, Überlegungen zur personellen Zurechnung von Betriebsausgaben und Werbungskosten, FR 1984, 297; KOTTKE, Wertpapier-Pensionsgeschäfte unter nahen Angehörigen zur Verlagerung von Einkunftsquellen, DB 1984, 159; WIPPENBECK, Einkünftezurechnung bei Familienunternehmen, Diss. München 1984; BAYER, Der Stufenbau des Steuertatbestandes, FR 1985, 338; BIERGANS/WASMER, Zum Tatbestand der Besteuerung und zum Leistungsfähigkeitsbegriff in der Einkommensteuer, FR 1985, 57; NIEMANN, Nutzungsrechte, insbesondere Nießbrauch, bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und aus Kapitalvermögen, Inst. FuSt. 251, Bonn 1985; WASMER, Die Zurechnung von Einkünften bei der unentgeltlichen Übertragung von Betriebsvermögen durch Erbfall und Schenkung, Köln 1985; BIERGANS, Zum Problem der AfA-Berechtigung bei entgeltlichen und unentgeltlichen Nutzungsüberlassungen und zum Problem der Entnahme zunächst unentgeltlich überlassener und dann zurückgemieteter Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens, FR 1986, 365; BORDEWIN, Zurechnung von Einkünften und AfA-Befugnis bei Nutzung fremder Wirtschaftsgüter?, DStZ 1986, 55; DÖLLERER, Handelsrecht und Steuerrecht – Einheit der Rechtsordnung?, StuW 1988, 203; LEHMANN, Das „Wirtschaften auf gemeinsame Rechnung“ im Steuerrecht, StuStud. 1988, 332; LORITZ, Einkommensteuerrecht, Heidelberg 1988; RODIN, Disagio, Diskont und Damnum im Einkommensteuerrecht, Köln 1988; RÖDDER, Persönliche Zurechnung und sachliche Qualifizierung von Einkünften der Treuhandschaft, DB 1988, 195; STEINBERG, Zur Frage der Einkunftsquelle und ihrer Zurechnung, DStZ 1988, 315; WASSERMEYER, Zum Besteuerungsgegenstand der Einkünfte aus Kapitalvermögen, StuW 1988, 283; WOLFF-DIEPENBROCK, Handeln für fremde Rechnung im Einkommensteuerrecht, in KNOBE-KEUK/KLEIN/MOXTER (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht, FS Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, 757; LEBERFINGER, Die einkommensteuerlichen Folgen der Übertragung von Erwerbseinnahmeansprüchen, München 1989; MIENERT, Bilanzierung fremder Wirtschaftsgüter, BBK 1990, F. 13, 3355; SEIBOLD, Der Tatbestand der Einnahmenerzielung unter besonderer Berücksichtigung der Einkünfte aus Kapitalvermögen, StuW 1990, 165; STENGEL, Die persönliche Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Einkommensteuerrecht, Rheinfelden 1990; STOBBE, Ist der Maßgeblichkeitsgrundsatz bei der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums anwendbar?, BB 1990, 518; LANG/SEER, Die persönliche Zurechnung von Einkünften bei Treuhandverhältnissen, FR 1992, 637; KLINGER, Drittaufwendungen als Werbungskosten des Steuerpflichtigen? Zur subjektiven Zurechnung von Werbungskosten im Einkommensteuerrecht nach Maßgabe des Leistungsfähigkeitsprinzips, Frankfurt am Main 1996; RAUPACH, Die Frage der Zurechnung im Steuerrecht als Problem der Tatbestandsverwirklichung, in BUDDE ua. (Hrsg.), FS Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 403; FISCHER, „Faktisches“, „Verdecktes“ und die subjektive Zurechnung von Einkünften, FR 1998, 813; FISCHER, Zurechnung, Zugriff, Durchgriff – Aspekte einer

Grundfrage des Steuerrechts, FR 2001, 1; SCHNORR, Die steuerrechtliche Abzugsfähigkeit von Drittaufwand, StuW 2003, 222; TANZER, Einkünftezurechnung im Einkommen- u. Körperschaftsteuerrecht, Gutachten, Verhandlungen des 15. Österreichischen Juristentages, Wien 2003, MÖNKEMÖLLER, Die Zurechnung der Überschusseinkünfte bei Personengesellschaften, Frankfurt am Main 2005; MUSIL, Spielräume des deutschen Gesetzgebers bei der Verhütung grenzüberschreitender Steuerumgehung, RIW 2006, 287; ANDRESEN, Grundsätzliche Grundfreiheitskompatibilität des § 1 AStG definiert gleichzeitig Freiräume des BFH, dessen Grundfreiheitswidrigkeit über § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG hinaus festzustellen, IStR 2010, 289; ENGLISCH, Einige Schlussfolgerungen zur Grundfreiheitskompatibilität des § 1 AStG, IStR 2010, 139; HAARMANN, Wirksamkeit, Rechtmäßigkeit, Bedeutung und Notwendigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung im AStG, IStR 2011, 565; RATSCHOW, Prinzipien der Einkünfteermittlung – Subjektsteuerprinzip, DStJG 34 (2011), 35; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, Köln, 3. Aufl. 2011; KESSLER/SPENGLER, Checkliste potenziell EU-rechtswidriger Normen des deutschen direkten Steuerrechts – Update 2015, DB 2015, Beilage zu Heft 5, 1.

**Schrifttum zur Zurechnung von Drittaufwand** s. Anm. 139, zum wirtschaftlichen Eigentum s. Anm. 147, zur Zurechnung bei Rechtsnachfolge s. Anm. 159, zur Bedeutung des Güterstands für die Zurechnung s. Anm. 180, zur Zurechnung bei Nießbrauch s. Anm. 201.

## 1. Grundlegende Aspekte der Zurechnung

### a) Bedeutung der Zurechnung

100

**Funktion der Zurechnung:** Die Frage der Zurechnung betrifft den Zusammenhang zwischen subjektivem und objektivem EStTatbestand (s. Anm. 17). Es geht um die sog. persönliche Zurechnung (s. Anm. 101), dh. um Feststellung der Person, die die Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 1 „erzielt“ (s. Anm. 108, 125). Das ist diejenige Person, die die Leistung bewirkt, durch die der Tatbestand der Einkünfteerzielung iSd. §§ 13–24 verwirklicht wird (s. Anm. 125), dh. die über die Leistungserstellung disponieren kann (s. Anm. 130, 132). Zum für die Zurechnung maßgebenden Zeitpunkt, insbes. bei Personenwechsel während der Leistungsbeziehung, s. Anm. 133.

**Gegenstand der Zurechnung** können Einkünfte oder Einnahmen bzw. Ausgaben sein (s. Anm. 135 ff.); zur sog. Surrogation von Einnahmen s. Anm. 138; zur Bedeutung der Vermögenszurechnung für die Einkünftezurechnung s. Anm. 142 ff. (insbes. über wirtschaftliches Eigentum); zur Verfügung über erzielte Einkünfte s. Anm. 150; über künftige Einkünfte s. Anm. 151, über eine Einkunftsquelle s. Anm. 152; über Zurechnung bei Nießbrauch und anderen Nutzungsrechten s. Anm. 201 ff.; ABC der Zurechnung s. Anm. 340.

**Zurechnungssubjekt** ist der Stpfl. (s. Anm. 158); zur Rechtsnachfolge s. Anm. 159 ff.; zur gemeinschaftlichen Einkünfteerzielung s. Anm. 165 ff.; zur Zurechnung bei Interessengleichlauf s. Anm. 170 ff.; zur Bedeutung des Güterstands s. Anm. 180 ff.

**Zurechnungsgrundsätze und Steuergestaltung:** Die Zurechnung von Einkünften beim Stpfl. bewirkt eine Verknüpfung zwischen Steuersubjekt (Stpfl.) und Steuerobjekt (s. Anm. 103); sie führt zur progressionserhöhenden Vermehrung seines zu versteuernden Einkommens. Damit verwirklicht sich der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (s. Anm. 11). Umgekehrt führt die progressionserhöhende Wirkung der Zurechnung von Einkünften zu Versuchen, Einkünfte oder ihre Quelle auf Dritte zu verlagern, ohne sich völlig und endgültig von ihr trennen zu müssen. Versuche dieser Art finden sich insbes. in zweierlei Hinsicht:

- innerhalb enger Familienbeziehungen durch Verlagerung von Einkünften auf Kinder und
- im internationalen Wirtschaftsverkehr durch Verlagerung von Einkünften auf in der Bundesrepublik nicht stpfl. Rechtsträger (sog. Basisgesellschaften) in niedrig besteuerten Staaten (sog. Oasenländer), s. Anm. 117 f.

**Einkünfteverlagerung innerhalb der Familie:** Mit dem Wegfall der Zusammenveranlagung mit Kindern durch Nichtigerklärung des § 27 EStG 1949–1961 durch das BVerfG (v. 30.6.1964 – 1 BvL 16-25/62, BStBl. II 1964, 488) „war für den Bezieher von Vermögenseinkünften der Weg zum Kindersplitting durch Aufteilung von Einkunftsquellen eröffnet“ (FLUME, DStR 1973, 622). Die Folge war eine ausgedehnte Rspr. (vor allem zu Familiengesellschaften), die die Verlagerung von Einkunftsquellen bekämpfen will. Solche Maßnahmen zur Verlagerung von Einkünften auf die Kinder sind:

- Aufnahme der Kinder in eine PersGes. als Mitunternehmer (Familiengesellschaft),
- Übertragung des Eigentums oder der dinglichen Nutzungsberechtigung am Kapitalvermögen (§ 20),
- Veräußerung oder Schenkung der Miet- oder Pachtsache an die Kinder (§ 21).

Diese Verlagerungsversuche lösten eine umfangreiche Rspr. zur Begrenzung dieser Verlagerungen aus (s. Anm. 170–174) und bewirkten eine zunehmende Präzisierung der für die Zurechnung geltenden Rechtsgrundsätze.

## b) Begriff der Zurechnung

### 101 aa) Begriffsinhalt

Der Begriff der „Zurechnung“ wird im EStG selbst nicht ausdrücklich verwendet, er kommt vor in §§ 5, 15 AStG (Zurechnung von Einkünften) und vor allem in § 39 AO (Zurechnung von Wirtschaftsgütern).

Im Schrifttum wird der Begriff „Zurechnung“ mit unterschiedlichem Inhalt gebraucht als

- zeitliche Zurechnung (Zuordnung zu einem Ermittlungszeitraum, s. Abs. 7; Anm. 900 ff.),
- sachliche Zurechnung (Zuordnung zu einer Einkunftsart, Steuergegenstand, s. Abs. 1; Anm. 50 ff.),
- persönliche Zurechnung, wobei zu unterscheiden ist zwischen der Zurechnung von WG und Einkünften und ggf. bei der Zurechnung von Einkünften zwischen Einnahmen und Ausgaben (gelegentlich wird auch von der Zurechnung einer „Einkunftsquelle“ gesprochen, s. Anm. 148).

Es ist uE zweckmäßig, in zeitlicher und sachlicher Hinsicht das Wort „Zuordnung“ zu verwenden und den Begriff der „Zurechnung“ zur Erreichung einer möglichst eindeutigen Terminologie für die persönliche Zurechnung zu reservieren.

### 102 bb) Bedeutungswandel in Schrifttum und Rechtsprechung

**Diskussion im Schrifttum:** Die persönliche Zurechnung von Einkünften wurde ursprünglich in Rspr. und Schrifttum danach entschieden, wer „Inhaber einer Einkunftsquelle“ war, wobei die Einkunftsquelle (zu diesem Begriff s. Anm. 76) als dingliches Recht angesehen wurde. Dies bedingte die Beurteilung der Zurechnungsfrage nach dem zivilrechtl. und wirtschaftlichen Eigentum (vgl. Nach-

weise bei BIERGANS/STOCKINGER, FR 1982, 25 [28]; DÖLLERER, StuW 1988, 203). Nach heute wohl allgemeiner Meinung in Rspr. und Schrifttum gilt:

„Erzielt werden die Einkünfte von demjenigen, der den Einkünftebestand erfüllt.“ (TIPKE, StuW 1977, 293 [298]; FISCHER, FR 1998, 813 [818f.]; in diesem Sinne auch BFH v. 13.5.1980 – VIII R 63/79, BStBl. II 1981, 295; v. 27.1.1993 – IX R 269/87, BStBl. II 1994, 615).

Konkretisiert wurde diese Auffassung vor allem von RUPPE (in DStJG 1 [1979], 7). In einer grundlegenden Untersuchung der Frage der persönlichen Zurechnung kam RUPPE 1977 zu der Lösung, dass Einkünfte demjenigen zuzurechnen sind, der „über die Leistungserstellung disponieren kann, dh. die Möglichkeit hat, Marktchancen zu nutzen, Leistungen zu variieren, im Extremfall auch zu verweigern, indem er seine Tätigkeit einstellt, Kapital zurückzieht, Mietverhältnisse kündigt etc.“ (RUPPE in DStJG 1 [1979], 7 [18], unter Berufung auf L. SCHMIDT, StbJb. 1975/76, 164).

Die Auffassung von RUPPE stieß im Schrifttum auf breite Zustimmung.

Vgl. PHILIPOWSKI, StuW 1979, 113; JAKOB, Steuern vom Einkommen I, 1980; L. SCHMIDT, StbJb. 1980/81, 115 (120); BORDEWIN, StbKongrRep. 1981, 147 (148); BIERGANS/STOCKINGER, FR 1982, 25 (31); L. SCHMIDT in DStJG 1 (1979), 41 (46); vgl. auch LANG/SEER, FR 1992, 637 (638).

Kritisiert wurde dann jedoch, dass RUPPE von der Dispositionsbefugnis über die „Einkunftsquelle“ spricht, ein Begriff, der ebenfalls nicht geklärt ist und unterschiedlich verstanden wird (s. Anm. 76). Die Verwendung des Begriffs „Einkunftsquelle“ wurde von RUPPE auch dahingehend präzisiert, dass „Inhaber einer Einkunftsquelle“ das „Zurechnungssubjekt der Einkünfte ist“ (RUPPE in DStJG 1 [1979], 7 [39]) und dass unter „Einkunftsquelle“ die Leistungserstellung zu verstehen ist (RUPPE in DStJG 1 [1979], 7 [19]; ebenso haben L. SCHMIDT, StbJb. 1980/81, 115, und JAKOB, Steuern vom Einkommen I, 1980, 104 Fn. 5 RUPPE verstanden). Später wurde die Einkünftezurechnung ohne Verwendung des Begriffs Einkunftsquelle aus dem Gesetz abgeleitet (so die BFH-Rspr., s. etwa BFH v. 13.5.1980 – VIII R 128/78, BStBl. II 1981, 299; v. 9.3.1982 – VIII R 160/81, BStBl. II 1982, 540; BIERGANS/STOCKINGER, FR 1982, 1 und 25; STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, 1983, 24; MESSMER, StbJb. 1979/80, 165; WALTER, BB 1983, 1151). Der Ansatzpunkt für die persönliche Zurechnung von Einkünften ist seit der grundlegenden Arbeit von RUPPE nunmehr die tatsächliche Beherrschung des Vorgangs der Leistungserstellung (so JAKOB, Einkommensteuerrecht, 4. Aufl. 2008, Rn. 118). Das zivilrechtl. oder wirtschaftliche Eigentum ist für die persönliche Zurechnung nicht von entscheidender Bedeutung (s. Anm. 144).

**Entwicklung in der Rechtsprechung:** Die Formulierung, dass Einkünfte von demjenigen erzielt werden, der den Einkünftebestand erfüllt, findet sich seit Anfang der 80er-Jahre auch zunehmend in der BFH-Rspr. (vgl. BFH v. 14.11.1979 – I R 123/76, BStBl. II 1980, 432; v. 13.5.1980 – VIII R 63/79, BStBl. II 1981, 295; v. 13.5.1980 – VIII R 75/79, BStBl. II 1981, 297; v. 13.5.1980 – VIII R 128/78, BStBl. II 1981, 299; v. 9.3.1982 – VIII R 160/81, BStBl. II 1982, 540). Bestätigt wurde diese Rspr. durch den Beschluss des Großen Senats v. 29.11.1982 (GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272): „Nach der neueren Rechtsprechung des VIII. Senats, der sich der Große Senat anschließt, sind Einkünfte demjenigen zuzurechnen, der den Tatbestand der Erzielung der Einkünfte erfüllt.“ Ähnlich auch BFH v. 25.6.1984 (GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [762]): „Ob die Gesellschafter einer Personengesellschaft Einkünfte der Einkunftsart Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezogen haben (§ 2 Abs. 1 EStG 1968) – ‚erzielen‘ (§ 2

Abs. 1 Satz 1 EStG 1984) –, hängt von einer Tatbestandsverwirklichung des § 15 EStG ab.“ Auch dem Beschluss des Großen Senats zur Vererblichkeit von Verlustvorträgen (BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608) liegt diese Auffassung ersichtlich zugrunde. Danach ist die einzelne natürliche Person das Zurechnungssubjekt der von ihr erzielten Einkünfte.

### 103 cc) Verhältnis zwischen Zurechnung und Tatbestandsverwirklichung

Der Begriff „Zurechnung“ erweckt den Eindruck, als müssten aufgrund irgendwelcher besonderer Regelungen einem Stpfl. Einkünfte „zugerechnet“ werden, um Steuersubjekt und Steuerobjekt zu verknüpfen (s. Anm. 17). Zu Recht bemerkt DÖLLERER (Stb)Jb. 1984/85, 55 [59]) unter Hinweis auf § 38 AO: Einkünfte seien demjenigen zuzurechnen, der den Tatbestand der Einkünfteerzielung erfülle. Es geht bei der Frage nach der persönlichen Zurechnung jedoch allein darum, wer einen stpfl. Tatbestand verwirklicht hat (s. im Einzelnen Anm. 125 f.) und nicht darum, die Ergebnisse aus einem verwirklichten Steueratbestand in einer zweiten Stufe einem Stpfl. zuzuordnen.

Daher uE auch falsch FG Düss. v. 28.2.1980 (III 403/77 E, EFG 1980, 439, aufgehoben durch BFH v. 28.7.1981 – VIII R 116/80, nv., juris), das meint, soweit das StRecht die subjektive Zurechnung der Stpfl. nicht regelt, enthalte es eine Anordnungslücke; daher seien „durch Richterrecht praktikable Zurechnungskriterien zu entwickeln“, so im Leitsatz. Dies ist uE unnötig, es ging allein darum, ob ein Nießbrauch tatsächlich durchgeführt worden war, was das FG verneinte.

Auch wenn der Begriff „Zurechnung“ zu Missverständnissen führen kann und nach dem Gesetzeswortlaut nicht erforderlich ist, wird er hier doch in Übereinstimmung mit der ganz hM (s. Anm. 102) als allgemein üblicher Begriff dafür verwandt, wer Einkünfte erzielt, wer also den objektiven Tatbestand des Abs. 1 erfüllt.

Da das EStG natürliche Personen und keine Sachobjekte besteuert (vgl. § 1), steht mit der Prüfung der Verwirklichung des Tatbestands von Abs. 1 fest, wer der Stpfl. ist (vgl. HENSEL, Steuerrecht, 1933, 59: die Frage der Zurechnung ergibt sich „meist fast unbemerkt aus den Tatbestandsnormen“). Eine ausdrückliche Erwähnung der Zurechnung im EStG oder gar der Ruf nach einer gesetzlichen Regelung (vgl. LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, 44) ist deshalb uE überflüssig (vgl. HUTTER, DStR 1981, 47 [49]; CHARLIER, Stb)Jb. 1982/83, 229 [235]).

Einer „Zurechnung“ im eigentlichen Wortsinn bedarf es allenfalls, wenn zwar die Dispositionsbefugnis (s. Anm. 130) beim Stpfl. liegt, die der Einkünfteerzielung dienende Leistung (Tätigkeit, Duldung oder Unterlassen) aber durch einen Dritten bewirkt wird, so insbes. beim „Handeln für fremde Rechnung im Einkommensteuerrecht“ (so WOLFF-DIEPENBROCK, FS Döllerer, 1988, 752), aber auch bei PersGes., die nach der Rspr. selbst Subjekte der Einkünfteerzielung sind.

### 104 dd) Verhältnis zwischen persönlicher Zurechnung und sachlicher bzw. zeitlicher Zuordnung

Mit der persönlichen Zurechnung wird umschrieben, wer Einkünfte iSv. Abs. 1 erzielt. Davon zu unterscheiden sind die Fragen, welcher Einkunftsart die Einkünfte sachlich und welchem Ermittlungszeitraum sie zeitlich zuzuordnen sind.

Die Fragen, wem die Einkünfte zuzurechnen sind und welcher Einkunftsart sie zugehören, richten sich im Grunde nach denselben Grundsätzen, nämlich danach, welcher der Einkünfteerzielungstatbestände des Abs. 1 iVm. §§ 13–24

durch den Stpfl. iSd. § 1 verwirklicht ist (s. Anm. 53 zur sachlichen Zuordnung und Anm. 101 zur persönlichen Zurechnung).

Über die zeitliche Zuordnung von Einkünften (als Saldo von Einnahmen und Aufwendungen, s. Anm. 53) zu einem Ermittlungszeitraum (Abs. 7) kann erst entschieden werden, wenn feststeht, wer welchen Einkünfteerzielungstatbestand iSv. Abs. 1 Nr. 1–7 verwirklicht hat. Die Einkunftsart ist für die zeitliche Zuordnung von Einkünften entscheidend, da die Ermittlung von Einkünften nach Abs. 2 auf zwei verschiedene Arten erfolgt (Abs. 2 Nr. 1 und 2). Bei den Überschusseinkunftsarten iSv. Abs. 1 Nr. 4–7 und bei den Gewinneinkunftsarten, soweit der Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermittelt wird, bestimmt § 11, wann Einnahmen bezogen und wann Ausgaben abzusetzen sind (Zu- und Abflussprinzip). Bei den Gewinneinkunftsarten sind die erzielten Einkünfte nach den §§ 4–7k zu ermitteln, gem. § 5 Abs. 1 gelten als GoB das Realisationsprinzip und das Imparitätsprinzip: Gewinne können auch ohne Zufluss realisiert sein; drohende Verluste sind bereits vor ihrer Verwirklichung auszuweisen.

Die unterschiedliche zeitliche Zuordnung ist umgekehrt von Bedeutung für die persönliche Zurechnung von Einkünften bei Rechtsnachfolge, die zwischen der Leistungserstellung einer der Einkunftstatbestände und dem Zufluss der Gegenleistung eintritt. Ob die Einkünfte vom Rechtsvorgänger oder vom Rechtsnachfolger erzielt werden, hängt dann von der Einkunftsart ab, der die Leistungserstellung des Rechtsvorgängers zugehört. Bei den betrieblichen Einkunftsarten sind dem Rechtsvorgänger bereits realisierte, aber noch nicht zugeflossene Einnahmen zuzurechnen; bei den Überschusseinkünften sind Einnahmen erst mit Zufluss erzielt (§ 11), so dass hier abzugrenzen ist, ob der Rechtsvorgänger noch Einkünfte erzielt und dann verwendet hat bzw. bei Rechtsnachfolge von Todes wegen, ob dem Rechtsnachfolger Einkünfte gem. § 24 Nr. 2 zuzurechnen sind. Einzelheiten zur Rechtsnachfolge, s. Anm. 159–164, zur Abtretung von Forderungen s. Anm. 159.

Einstweilen frei.

105–107

### c) Rechtsgrundlagen der Zurechnung

#### aa) Abs. 1 Satz 1 als allgemeine gesetzliche Grundlage

108

Der Gesetzgeber hat die Frage der persönlichen Zurechnung (zu diesem Begriff s. Anm. 101) von Einkünften bisher nicht ausdrücklich geregelt. Als allgemeine Rechtsgrundlage wird – neben einigen Spezialvorschriften (s. Anm. 109) – Abs. 1 Satz 1 angesehen. Diese Bestimmung schafft die Verbindung zwischen der Vorschrift des § 1 über die persönliche StPfl. und den Bestimmungen über die sachliche StPfl. und über die Ermittlung der Einkünfte. Wer persönlich stpfl. ist, hat diejenigen Einkünfte zu versteuern, die er „erzielt“ hat. Die Vorschrift gibt aber keinen Aufschluss darüber, nach welchen Grundsätzen zu beurteilen ist, welcher Stpfl. als derjenige anzusehen ist, der bestimmte Einkünfte „erzielt“ hat, dh. wem sie zuzurechnen sind; dies ergibt sich erst aus §§ 13–24. So gesehen erübrigt sich eine ausdrückliche gesetzliche Regelung, die überdies in der Gefahr stünde, in Konflikt zu den Tatbeständen der sieben Einkunftsarten (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7 iVm. §§ 13–24) zu geraten. Vielmehr ist heute allgemein anerkannt, dass die Rechtsgrundlage für die persönliche Zurechnung in Abs. 1 Satz 1 liegt.

Vgl. BFH v. 13.5.1980 – VIII R 63/79, BStBl. II 1980, 296; RUPPE in DSjG 1 (1979), 7; TIPKE, StuW 1977, 293 (298); HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 150 ff.; ЯКОВ, Einkommensteuerrecht, 4. Aufl. 2008, Rn. 117.

109 **bb) Besondere Vorschriften über die Zurechnung von Einkünften**

Das EStG enthält einige Vorschriften, die allgemein als besondere Zurechnungsvorschriften angesehen werden. Es handelt sich hierbei um Bestimmungen, die konstitutiv die Begründung einer StPflcht in solchen Fällen regeln, in denen keiner der Einkünfteerzielungstatbestände durch den Stpfl. verwirklicht wurde, jedoch eine andere Person zumindest die Leistung einer der sieben Einkunftsarten erbracht hat.

**Zurechnungsvorschriften sind:**

► § 20 Abs. 5: Die Vorschrift enthält besondere Zurechnungsregelungen für die unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 fallenden Einkünfte. Danach werden diese Einkünfte dem Anteilseigner zugerechnet; maßgeblich ist nach § 20 Abs. 5 Satz 2 der Gewinnverteilungsbeschluss (s. näher WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 20 Rn. 166 ff.; krit. zur Vorgängervorschrift RAUPACH, FS Beisse, 1997, 403 [422 f.]; s. auch § 20 Anm. 19 sowie 600 ff.). Allgemein zur Zurechnung bei Kapitaleinkünften s. umfassend § 20 Anm. 19 ff.

► § 24 Nr. 2: Die Vorschrift begründet eine StPflcht des Rechtsnachfolgers im Falle einer Rechtsnachfolge von Todes wegen, wenn der Rechtsvorgänger die Leistung eines der Einkünfteerzielungstatbestände von Abs. 1 Nr. 1–7 erbracht hat, die Einkünfte aber erst dem Rechtsnachfolger zufließen (vgl. HEINICKE in DSTjG 10 [1987], 99 [108 ff.]). Die Einnahmen wären sonst bei niemandem stpfl., beim Rechtsvorgänger nicht, weil dieser keine Einkünfte erzielt, und beim Rechtsnachfolger nicht, weil die Einkünfte ihm nicht aufgrund einer Tätigkeit einer der sieben Einkunftsarten zufließen, sondern aufgrund Gesamtrechtsnachfolge; zu Einzelheiten zur Rechtsnachfolge s. Anm. 159–164.

► § 28: Die Vorschrift fingiert, dass Einkünfte, die bei fortgesetzter Gütergemeinschaft in das Gesamtgut fallen, als Einkünfte des überlebenden Ehegatten „gelten“. Damit werden dem überlebenden Ehegatten auch Einkünfte zugerechnet, die nicht dieser, sondern andere Beteiligte an der fortgesetzten Gütergemeinschaft (Abkömmlinge) erzielt haben (s. BFH v. 4.6.1973 – IV R 177/69, BStBl. II 1973, 638).

**Keine Zurechnungsvorschriften:** Einige Vorschriften des EStG werden zT auch als Zurechnungsvorschriften angesehen, enthalten aber nach der hier vertretenen Auffassung über die Zurechnung als Tatbestandsverwirklichung iSv. Abs. 1 Satz 1 („Einkünfte, ... die der Steuerpflichtige erzielt“) keine Bestimmung des Stpfl., sondern Regelungen über die StPflcht bestimmter Einkünfte.

► § 12 Nr. 2: Es handelt sich nach heute hM bei dieser Vorschrift nicht um eine Zurechnungsnorm, sondern um eine Klarstellung einiger Fälle von Einkommensverwendung und damit um eine negative Abgrenzung, in welchen Fällen keine Erzielung von Einkünften iSv. Abs. 1 Satz 1 gegeben ist.

BFH v. 5.7.1978 – I R 97/75, BStBl. II 1979, 40; v. 29.9.1981 – VIII R 8/77, BStBl. II 1982, 248; v. 29.11.1983 – VIII R 215/79, BStBl. II 1984, 366; v. 30.7.1985 – VIII R 71/81, BStBl. II 1986, 327; LOSCHOLDER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 12 Rn. 27; STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, 1983; zu weiterer Literatur s. die Voraufgabe – Stand 5/1990 – im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

► § 22 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2: Die Vorschrift ist uE keine Zurechnungsvorschrift (aA RATSCHOW in BLÜMICH, § 2 Rn. 95 [11/2014]), da es sich zT um eine Klarstellung von Fällen der Einkünfteverwendung handelt und damit um eine Norm, die wie § 12 Nr. 2 die Einkünfteerzielung von der Einkünfteverwendung negativ

abgrenzt (vgl. STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, 1983, 67 f.), und in manchen Fällen um eine Steuerbefreiung.

► § 22 Abs. 1 Nr. 1a (*Realsplitting*): Diese Vorschrift enthält eine „Steuerpflicht auf Antrag“ für einen Unterhaltsberechtigten, dessen Einkünfte aus Unterhaltsleistungen sonst nach § 22 Nr. 1 Satz 2 stfrei wären. Technisch geregelt ist die StPflcht so, dass die Zustimmung des Empfängers einer Unterhaltsleistung zum SA-Abzug dieser Leistungen beim Geber gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1 bewirkt, dass die Voraussetzung für eine StPflcht beim Empfänger gem. § 22 Abs. 1 Nr. 1a gegeben ist.

**Weitere Normen mit Bedeutung für die Zurechnung:** § 39 AO hat keine unmittelbare Wirkung für die Einkünftezurechnung (s. Anm. 144). § 42 AO hat für die Zurechnung insofern Bedeutung, als bei Missbräuchen eine abweichende Zurechnung erfolgen kann. Zu den Vorschriften des AStG s. Anm. 118.

**cc) Insbesondere: Verhältnis zu § 5 Abs. 1**

110

§ 5 Abs. 1 verweist für den Ansatz von WG bei der stl. Gewinnermittlung auf die handelsrechtl. GoB. Bezogen auf das Problem der Zurechnung ergeben sich drei Fragen:

- Richtet sich die Zurechnung von WG bei der Bilanzierung gem. § 5 Abs. 1 nach den GoB oder nach § 39 AO?
- Decken sich die Grundsätze für die Zurechnung von WG nach den GoB und nach § 39 AO?
- Welche Bedeutung hat die bilanzielle Zurechnung von WG für die Zurechnung der Erträge?

**Maßgeblichkeit der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die bilanzielle Zurechnung der Wirtschaftsgüter:** § 5 Abs. 1 mit der Verweisung auf die GoB ist *lex specialis* zu § 39 Abs. 2 AO.

BFH v. 18.11.1970 – I 133/64, BStBl. II 1971, 133 (136), betr. Zurechnung bei Mietkauf; v. 10.7.1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84 (87), betr. Zurechnung von WG bei einer PersGes.: GoB gehen vor; v. 30.5.1984 – I R 146/81, BStBl. II 1984, 825 (826), betr. *Full-pay-out*-Leasing; DÖLLERER, BB 1971, 535; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 39 AO Rn. 11 [6/2012].

**Keine vollständige Deckungsgleichheit zwischen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und § 39 AO:** Nach hM besteht trotz Spezialität des § 5 Abs. 1 zu § 39 AO weitgehend Gesetzeskonkurrenz, weil die GoB durchgehend dasselbe verlangen wie § 39 Abs. 1 Nr. 1 AO (vgl. DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 39 AO Rn. 11 [6/2012]). Ein Teil des Schrifttums hält beide Regelungsbereiche hinsichtlich der wirtschaftlichen Zurechnung für „inhaltlich deckungsgleich“ (etwa BEISSE, BB 1980, 637 [640]). Das ist indes so allgemein nicht zutreffend. Übereinstimmung besteht (so zutr. STOBBE, BB 1990, 518):

- bei Kauf unter Eigentumsvorbehalt (Zurechnung auf den Vorbehaltskäufer),
- bei Sicherungsübereignung und -abtretung (Zurechnung auf den Sicherungsgeber),
- bei Treuhandverhältnissen (Zurechnung auf den Treugeber),
- bei Kommissionsgeschäften (Zurechnung auf den Kommittenten).

Dagegen werden beim Leasing und bei Pensionsgeschäften für das Handels- und StRecht teilweise unterschiedliche Zurechnungen vertreten (vgl. ausführlich STOBBE, BB 1990, 518 [520 ff.]). Bei Abweichungen gehen die GoB vor.

**Zurechnung von Erträgen:** Wie auch sonst folgt aus der strechtl. Zurechnung von WG nicht zwingend die Zurechnung der aus ihnen fließenden Erträge (s. Anm. 144). Vielmehr gilt der allgemeine Grundsatz, dass Einkünfte demjenigen zuzurechnen sind, der den Tatbestand der Erzielung der Einkünfte erfüllt (s. Anm. 101, 125). Nach Auffassung des BFH kommt es daher für die Zurechnung von Wertpapiererträgen bei Pensionsgeschäften nicht darauf an, wem während der Pensionszeit die Wertpapiere wirtschaftlich zuzurechnen sind und wer sie demgemäß in der Bilanz zu aktivieren hat (BFH v. 29.11.1982 – GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272 [277], unter Berufung auf BFH v. 6.12.1972 – I R 198/70, BStBl. II 1973, 759). Der Große Senat (BFH v. 29.11.1982 – GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272) folgt vielmehr der Rspr. des VIII. Senats, wonach nicht nur derjenige Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt, der selbst ursprünglich Kapitalvermögen gegen Entgelt zur Nutzung überlassen hat, sondern auch dessen Nachfolger in dem Rechtsverhältnis, das der Überlassung des Kapitals zur Nutzung zugrunde liegt, soweit ihm die Einnahmen aus Kapitalvermögen zivilrechtl. gebühren (BFH v. 9.3.1982 – VIII R 160/81, BStBl. II 1982, 540, mwN). Dies gilt nach BFH (v. 29.11.1982 – GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272 [274]) auch, wenn Wertpapiererträge nach § 20 Abs. 8 den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind.

111–116 Einstweilen frei.

#### d) Zurechnung bei Auslandsbeziehungen

##### 117 aa) Einkünfteverlagerung durch internationale Steuerflucht

**Einkünfteverlagerung als Dauerproblem:** Die Einkünfteverlagerung durch internationale Steuerflucht ist ein Dauerproblem des Internationalen StRechts: Sie trat bereits in der Weimarer Republik und dann mit zunehmender Internationalisierung der Wirtschaften auch in der Bundesrepublik auf. Einkünfteverlagerungen können auch auf einer von der wirtschaftlichen Realität abweichenden Einkünftezuordnung beruhen, weshalb Zurechnungsnormen in diesem Zusammenhang Bedeutung erlangen können. Im Folgenden wird kurz die Entwicklung der staatlichen Abwehrmaßnahmen gegen Steuerflucht dargestellt.

**Weimarer Republik:** In der Weimarer Republik bezogen sich die getroffenen Maßnahmen auch auf die zT beträchtliche Ausmaße annehmende Kapitalflucht. So ergingen VO des Reichspräsidenten gegen die Kapital- und Steuerflucht v. 18.7.1931 (RGBl. I 1931, 373; RStBl. I 1931, 473), VO des Reichspräsidenten über steuerliche Erfassung bisher nicht versteuerter Werte und über Steueramnestie v. 23.8.1931 (RGBl. I 1931, 449; RStBl. I 1931, 600). Die Reichsfluchtsteuer wurde eingeführt durch die 4. VO des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen und zum Schutz des inneren Friedens v. 8.12.1931 (RGBl. I 1931, 731), die bei deutschen Reichsangehörigen, die im Inland mindestens seit dem 31.12.1927 ihren gewöhnlichen Aufenthalt bzw. Wohnsitz hatten und diesen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt nach dem 31.3.1931 aufgaben, 25 % des stpfl. Vermögens ausmachte, wenn das stpfl. Vermögen mehr als 200 000 RM und das stpfl. Einkommen mehr als 20 000 RM betrug. Die Reichsfluchtsteuer wurde nach dem Krieg nicht mehr erhoben.

**Bundesrepublik Deutschland:** In der Bundesrepublik war die Steuerflucht von untergeordneter Bedeutung, solange die Devisenbewirtschaftung anhielt und die Freizügigkeit internationaler Wirtschaftsbeziehungen eingeschränkt war.

► *Oasenbericht:* Auf eine Anfrage des BT v. 12.4.1962 (Umdruck 75, abgedruckt in Anl. 5 zum Stenografischen Bericht) erging der Bericht der BRG. an den BT

über Wettbewerbsverfälschungen, die sich aus Sitzverlagerungen ins Ausland und dem zwischenstaatlichen Steuergefälle ergeben (BTDrucks. 4/2412). Er enthielt eine Darstellung der „Versuche zur Erlangung von Steuervorteilen“, über „bestehende Schranken gegen die Erlangung von Steuervorteilen“ und über die „Möglichkeiten zur Bekämpfung der dargestellten Praktiken“; vor allem der erste Teil brachte ihm den Beinamen „Amtlicher Leitfaden für die Steuerflucht“ ein (s. JAGDFELD, *StuW* 1972, 258).

► *Oasenerlass v. 14.6.1965*: Der koordinierte Ländererlass betr. Verlagerung von Einkünften und Vermögen in sog. Steueroasenländer v. 14.6.1965 – Oasenerlass (BStBl. II 1965, 74) – versuchte, Maßstäbe dafür festzulegen, in welchen Fällen Einkommens- und Vermögensverlagerungen in niedrig besteuerte Länder nach geltendem Recht stl. nicht anzuerkennen sein sollten. Der Oasenerlass stieß vielfach auf Kritik; fraglich ist vor allem seine gesetzliche Grundlage. Statt die Generalklauseln klar gegeneinander abzugrenzen, verwischte er die Grenzen zwischen ihnen, vor allem bei den sog. Scheinfällen, bei denen trotz rechtl. und wirtschaftlicher Unterschiede zB nicht zwischen Treuhandverhältnissen und Scheingeschäften unterschieden wird (RAUPACH, *JbFStR* 1977/78, 424).

► *Außensteuergesetz (AStG) v. 8.9.1972*: Die Anwendung des Oasenerlasses brachte offenbar keine befriedigende Eindämmung der Steuerflucht, so dass die BReg. die Überzeugung gewann, dass das geltende Recht zur Bekämpfung nicht ausreichte. Seither ist die Bedeutung des AStG stetig gewachsen. Es stellt mittlerweile die zentrale Normierung zur Bekämpfung grenzüberschreitender Steuerumgehung dar. Das AStG enthält neben Regelungen zur Einkunftsabgrenzung (§ 1 AStG) und der Erweiterung der beschränkten StPfl. (§ 2 AStG) auch ausdrückliche Zurechnungsvorschriften: § 5 AStG für sog. zwischengeschaltete Gesellschaften und § 15 AStG für ausländ. Familienstiftungen. Dagegen enthält die Hinzurechnungsbesteuerung der §§ 7 ff. AStG keine Zurechnungsregel, sondern eine Ausschüttungsfiktion (s. Anm. 118).

### bb) Bedeutung von Zurechnungsnormen bei der Abwehr von Steuerflucht

118

**Das AStG als Grundlage abweichender Zurechnung:** Grundsätzlich finden bei Auslandsbeziehungen die allgemeinen Regeln der Einkünftezurechnung Anwendung, dies gilt auch für beschränkt und erweitert beschränkt Stpfl. Ob etwa Einkünfte einer Person nach dem DBA-Schweiz zuzurechnen sind, richtet sich nach deutschem StRecht (BFH v. 18.12.1986 – I R 52/83, BStBl. II 1988, 522). Bei Einkunftsverlagerungen kann es allerdings zu einer abweichenden Einkünftezurechnung kommen. So kann das Missbrauchsverbot des § 42 AO zu abweichender Zurechnung von Einkünften und Vermögen führen, insbes. nach der Rspr. des BFH zur Einkunftsverlagerung durch Basisgesellschaften. Mittlerweile hat die Rspr. zu den Basisgesellschaften durch die spezielle Normierung im AStG ihre praktische Bedeutung verloren (hierzu SCHAUMBURG, *Internationales Steuerrecht*, 3. Aufl. 2011, Rn. 10.32; MUSIL, *RIW* 2006, 287).

#### Zurechnungsvorschriften im AStG sind:

► § 5 AStG: Sind erweitert beschränkt Stpfl. an einer bestimmten ausländ. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ohne Sitz und Geschäftsleitung im Inland beteiligt (sog. Zwischengesellschaften, §§ 7–8 AStG), so werden die nicht-ausländ. Einkünfte dieser Gesellschaft dem erweitert beschränkt Stpfl. zugerechnet (vgl. SCHAUMBURG, *Internationales Steuerrecht*, 3. Aufl. 2011, Rn. 5.330). Es handelt sich dabei um die Zurechnung von Ein-

künften eines anderen Stpfl. (der Zwischengesellschaft) auf den erweitert beschränkt Stpfl.

► § 15 AStG: Einkommen einer Familienstiftung ohne Sitz und Geschäftsleitung im Inland werden dem Stifter, sofern dieser unbeschränkt stpfl. ist, zugerechnet, sonst den unbeschränkt stpfl. Personen, die bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind. Zur Ermittlung des Einkommens nach deutschem StRcht s. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 11.32.

**Keine Zurechnungsvorschriften im AStG sind** §§ 7 ff. AStG (sog. Hinzurechnungsbesteuerung), denn die Vorschriften setzen auf einer der Zurechnung nachgeschalteten Ebene an (ebenso SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 10.16, dort unter Rn. 10.4 auch zu den der Regelung anhaftenden Systembrüchen). Das Gesetz spricht von „Hinzurechnung“, nicht von „Zurechnung“ (vgl. § 10 Abs. 1 AStG), beiden Begriffen liegt ein unterschiedlicher Inhalt zugrunde (glA BFH v. 20.4.1988 – I R 41/82, BStBl. II 1988, 868 [872]). Daher kann als Rechtsfolge der §§ 7 ff. AStG nicht einfach eine persönliche Zuordnung der Einkünfte der Zwischengesellschaft an den Gesellschafter vorgenommen werden. § 10 Abs. 2 Satz 1 AStG qualifiziert die beim Gesellschafter „anzusetzenden“ Einkünfte vielmehr in Beteiligungserträge um.

**Zunehmende Bedeutung des Europarechts:** Auch bei Fragen der Zurechnung kann die Rspr. des EuGH zu den Grundfreiheiten des AEUV immer stärkere Bedeutung erlangen. So stehen gerade die Vorschriften des AStG und damit auch dessen Vorschriften über die Einkünftezurechnung und -abgrenzung auf dem europarechtl. Prüfstand (Übersicht über die potentiell europarechtswidrigen Normen des AStG bei KESSLER/SPENGLER, DB 2012, Beilage 2 zu Heft 4). Der EuGH misst Steuernormen mit grenzüberschreitendem Bezug an den Grundfreiheiten des AEUV und hat mittlerweile eine verästelte Dogmatik des Europäischen StRchts hervorgebracht. Im Unternehmensteuerrecht sind vor allem die Niederlassungsfreiheit und die Kapitalverkehrsfreiheit von Bedeutung. Im hier interessierenden Zusammenhang werden mitgliedstaatliche Normen immer dann europarechtl. rechtfertigungspflichtig, wenn Einkünftezurechnung und -abgrenzung im grenzüberschreitenden Kontext für die Stpfl. ungünstiger geregelt werden als im reinen Inlandsfall. Bisher waren eher andere denn Zurechnungsnormen im Zentrum der Diskussion. So ist fraglich, ob die Einkünfteabgrenzungsnorm des § 1 AStG einer europarechtl. Prüfung standhielte (hierzu ANDRESEN, IStR 2010, 289; ENGLISCH, IStR 2010, 139). Auch die europarechtl. Bedenken gegen die Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 ff. AStG und ihre Teilregelungen sind nach wie vor nicht ausgeräumt (vgl. nur HAARMANN, IStR 2011, 565). Aber auch die regelrechten Zurechnungsnormen selbst können europarechtl. Bedenken auslösen. Zu Problemen bei § 15 AStG s. etwa die Nachweise bei KESSLER/SPENGLER, DB 2015, Beilage zu Heft 5, 1.

119–124 Einstweilen frei.

## 2. Zurechnung von Einkünften beim Steuerpflichtigen aufgrund der Tatbestandsverwirklichung

### 125 a) Tatbestandsverwirklichung durch Leistungsbewirkung iSd. §§ 13–24

**Zwei Stufen der Tatbestandsverwirklichung:** Aus Abs. 1 ergibt sich, dass Einkünfte demjenigen Stpfl. zuzurechnen sind, der den Tatbestand der Erzielung der Einkünfte erfüllt (so die hM im Anschluss an RUPPE, Familienverträ-

ge und Individualbesteuerung, 1976, 1 ff.; TIPKE, StuW 1977, 298; s. näher Anm. 102 f.). Diese Aussage bedarf der Konkretisierung, die sich in zwei Stufen vollziehen lässt:

- der Tatbestand der Einkünfteerzielung wird dadurch verwirklicht, dass eine „Leistung“ bewirkt wird, die den Tatbestand einer der sieben Einkunftsarten des Abs. 1 iVm. §§ 13–24 erfüllt;
- eine solche Leistung „bewirkt“, wer die Dispositionsmöglichkeit über die Leistungserstellung hat (s. Anm. 130).

**Leistungsbewirkung:** Das EStG knüpft die Besteuerung (bis auf wenige Ausnahmen) an die durch Leistungen des Stpfl. eingetretene Erhöhung seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (sog. Leistungsprinzip, s. Anm. 11, 68 und Einf. ESt. Anm. 230 ff.). Für die Frage der Zurechnung der Einkünfte ergibt sich aus dem Leistungsprinzip: Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, der (sei es auch rechtl. durch einen Stellvertreter) wirtschaftlich diejenige Leistung bewirkt hat, durch die der Tatbestand der Einkünfteerzielung iSd. §§ 13–24 verwirklicht worden ist. „Leistung“ wird dabei als gemeinsames kennzeichnendes Kriterium der Tatbestände aller sieben Einkunftsarten des Abs. 1 verstanden. „Bewirkt“ wird die Leistung durch den, der über die Leistungserstellung disponieren kann (s. Anm. 130).

BFH v. 24.6.1976 – IV R 173/74, BStBl. II 1976, 643; v. 5.7.1978 – I R 97/75, BStBl. II 1979, 40, betr. Nutzung von Kindesvermögen im elterlichen Betrieb; v. 14.11.1979 – I R 123/76, BStBl. II 1980, 432; v. 13.5.1980 – VIII R 63/79, BStBl. II 1981, 295; v. 13.5.1980 – VIII R 75/79, BStBl. II 1981, 297; v. 13.5.1980 – VIII R 128/78, BStBl. II 1981, 299, betr. Nießbraucher, wo der Ausdruck „Einkunftsquelle“ offenbar bewusst vermieden wird; v. 14.3.2008 – X B 211/07, BFH/NV 2008, 982, betr. die Zurechnung von Einkünften aus Gewerbebetrieb; L. SCHMIDT, FR 1974, 534; L. SCHMIDT, FR 1977, 460; L. SCHMIDT, StbJb. 1975/76, 164 und 219; L. SCHMIDT, StbJb. 1980/81, 120; BEINERT, StbJb. 1978/79, 287; KIRCHHOF, JbFSr 1979/80, 263; MESSMER, StbJb. 1979/80, 165 und 253; JAKOB, Steuern vom Einkommen I, 1980, 57; UELNER, StbKongrRep. 1979, 99 (101); UELNER, Inf. 1980, 2; KRUSE in Bericht über die Fachtagung 1980 des IdW, 1980, 117 (= AG 1980, 218); SARX, AG 1980, 123; HUTTER, DSz 1981, 49; PLÜCKEBAUM, FR 1981, 181; SCHELLENBERGER, DSr 1981, 395; LANG/SEER, FR 1992, 637; RAUPACH, FS Beisse, 1997, 403 (409); REIMER, Der Ort des Unterlassens, 2004, 43; diff. HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 150; grundlegend auch RATSCHOW in DStJG 34 (2011), 35 (52).

**Leistung** ist der Oberbegriff für (Erwerbs-)Tätigkeit, Dulden und Unterlassen und damit gemeinsames kennzeichnendes Kriterium der Tatbestände aller sieben Einkunftsarten des Abs. 1 (s. Anm. 68). Zwei Grundformen lassen sich unterscheiden:

- Erwerbstätigkeiten und
- die erwerbsmäßige Nutzung von Vermögen.

Sie treten bei den verschiedenen Einkunftsarten unterschiedlich auf; eine Differenzierung (dazu auch LANG/SEER, FR 1992, 637 [640 ff.]; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 151 ff.) lässt sich in drei Fallgruppen treffen:

- ▶ *Reine Erwerbstätigkeiten* werden von §§ 18, 19 erfasst; die Nutzung von Vermögen als Erwerbsgrundlage tritt idR völlig in den Hintergrund, allerdings erfordern freiberufliche Tätigkeiten iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 1 uU umfangreiche technische Einrichtungen (technisches Untersuchungsgerät in Arztpraxen, Bürokommunikationseinrichtungen in Anwaltspraxen).
- ▶ *Reine erwerbsmäßige Vermögensnutzung* als Erwerbsgrundlage wird von §§ 20, 21 erfasst; hier tritt die erforderliche Verwertungstätigkeit in den Hintergrund.

► *Mischungen von Erwerbstätigkeit und erwerbsmäßiger Vermögensnutzung* werden von §§ 13, 15 erfasst, wobei jeweils das eine oder andere Element im Vordergrund stehen kann:

- typischerweise bei LuF die Nutzung von Grund und Boden und
- typischerweise die Erwerbstätigkeit im Dienstleistungsgewerbe.

126–129 Einstweilen frei.

### 130 b) Dispositionsmöglichkeit über die Leistungserstellung als Zurechnungskriterium

**Maßgeblichkeit der Dispositionsmöglichkeit für die Zurechnung:** Die Erkenntnis, dass die Tatbestände der sieben Einkunftsarten durch Bewirkung bestimmter Leistungen verwirklicht werden (s. Anm. 125), ist noch zu allgemein, um Zweifelsfälle der persönlichen Zurechnung lösen zu können. Im Anschluss an RUPPE (in DStJG 1 [1979], 7 [18]) sieht die wohl hM in der Dispositionsmöglichkeit über die Leistungserstellung das entscheidende Kriterium.

L. SCHMIDT, StbJb. 1975/76, 149; PHILIPOWSKI, StuW 1979, 195; UELNER, StbKongrRep. 1979, 99 (101); STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, 1983, 22 ff.; RAUPACH, FS Beisse, 1997, 403 (409); JAKOB, Einkommensteuerrecht, 4. Aufl. 2008, Rn. 118; RATSCHOW in BLÜMICH, § 2 Rn. 105 (11/2014).

Die Richtigkeit dieser Auffassung folgt daraus, dass das Tatbestandsmerkmal „erzielen“ in Abs. 1 Satz 1 eine Leistung im Sinne eines zielgerichteten Verhaltens verlangt (s. Anm. 57). Es kann demnach nicht entscheidend darauf ankommen, wer die Leistungsbewirkung als „Realakt“ vollzieht, sondern wer Einfluss darauf nehmen kann.

RUPPE (in DStJG 1 [1979], 7 [29]) lässt dafür „die – zivilrechtlich wie immer zu qualifizierende – Befugnis“ genügen, „Leistungen oder Wirtschaftsgüter am Markt für eigene Rechnung entgeltlich zu verwerten“. Bei Fehlen einer solchen Dispositionsbefugnis reicht aber auch eine tatsächlich bestehende Dispositionsmöglichkeit aus (so zutreffend STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, 1983, 24 ff. [29 ff.]); über das Verhältnis zum Zivilrecht s. Anm. 131.

**Lösung von Zweifelsfragen auf der Grundlage der Dispositionsmöglichkeit:** Die eingangs erwähnten Zweifel treten insbes. auf, wenn ein Dritter (zB als Verwalter, Beauftragter, offener oder verdeckter Stellvertreter bzw. Treuhänder) in die Leistungsbeziehung eingeschaltet wird oder wenn Einkünfte auf einen Dritten „verlagert“ werden sollen.

► *Maßgeblichkeit des Innenverhältnisses bei Einschaltung Dritter:* Eine höchstpersönliche Erfüllung des Steuertatbestands durch den Stpfl. selbst ist idR nicht erforderlich (über Besonderheiten bei selbständiger und nichtselbständiger Arbeit s. Anm. 131), vielmehr ist die Einschaltung Dritter (als Vertreter usw.) in die Leistungsbeziehung möglich, soweit der Stpfl. die Dispositionsmöglichkeit behält. Für die Zurechnung der Einkünfte ist dabei auf das Innenverhältnis abzustellen (glA RUPPE in DStJG 1 [1979], 7 [39]). „Ziel ist die Feststellung, wer ‚im Innenverhältnis‘ Herr des Leistungsverhältnisses ist“ (so zutreffend RÖDDER, DB 1988, 195 [197]). „Das ist nicht der Erfüllungsgehilfe – Arbeitnehmer, ‚Geschäftsführer‘, Subunternehmer u.ä. –“ (so STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, 1983, 25), auch nicht der Treuhänder, sondern der Auftraggeber: „Die Weisungsbefugnis des Treugebers dominiert die ‚Rechtsmacht‘ des Treuhänders“ (so zutreffend RÖDDER, DB 1988, 195 [196]). Bei „Entzug der Dispositionsbefugnis ex lege“ durch Insolvenzöffnung, Entmündigung oder Minderjährigkeit ist der eingeschaltete gesetzliche Vertreter oder Verwalter im

Interesse und für Rechnung des Vertretenen tätig, dem daher auch die Einkünfte zuzurechnen sind (so zutreffend RUPPE in DStJG 1 [1979], 7 [24 f.]).

► *BFH: Partielle Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses bei Immobilienfonds:* Den Grundsatz der Maßgeblichkeit des Innenverhältnisses schränkt der IX. Senat des BFH jedoch für Treuhandverhältnisse im Zusammenhang mit Immobilienfonds ein. Vermietet ein Treuhänder ein ihm gehörendes Grundstück im eigenen Namen, aber auf Rechnung eines Treugebers, so könnten die Einkünfte aus VuV dem Treugeber nur zugerechnet werden, wenn er das Treuhandverhältnis beherrsche und der Treuhänder ausschließlich auf Rechnung und Gefahr des Treugebers handle (BFH v. 27.1.1993 – IX R 269/87, BStBl. II 1994, 615). Diese Rspr. wurde in der Literatur zu Recht kritisiert, weil sie von den geschilderten und allgemein anerkannten Grundsätzen über die Maßgeblichkeit des Innenverhältnisses ohne überzeugende Begründung abweicht (LANG/SEER, FR 1992, 637; FLEISCHMANN, DStR 1993, 828; zu den Hintergründen s. auch RAUPACH, FS Beisse, 1997, 403 [412 f.]).

► *Einkünfteverlagerung nur durch Übertragung der Dispositionsbefugnis:* Für die Verlagerung von Einkünften (s. Anm. 152) genügt es nicht, lediglich den Erfolg, die Früchte der Leistungserstellung zu übertragen (so RUPPE in DStJG 1 [1979], 7 [25]).

Will der Stpfl. Einkünfte auf einen Dritten (Rechtsnachfolger) mit der Folge verlagern, dass sie diesem auch stl. zugerechnet werden, muss er dem Dritten (Rechtsnachfolger) die Dispositionsmöglichkeit über die der Einkünfteerzielung dienende Leistungsbeziehung verschaffen.

▷ *Dies kann nur gelingen* bei Leistungsbeziehungen, die in der reinen Nutzung von Vermögen bestehen (so in den Fällen der §§ 20, 21) oder in der Mischung von Erwerbstätigkeit und Vermögensnutzung (so in den Fällen der §§ 13, 15).

▷ *Dies kann nicht gelingen* bei Leistungsbeziehungen, die in einer reinen Erwerbstätigkeit bestehen (so in den Fällen der §§ 18, 19) oder wenn die Erwerbstätigkeit wie in bestimmten Fällen des Dienstleistungsgewerbes (zB Handelsvertreter) absolut im Vordergrund steht.

### c) Verhältnis zum Zivilrecht

131

**Grundsatz:** Die für die Einkünftezurechnung erforderliche Dispositionsmöglichkeit (s. Anm. 130) kann auf einer rechtl. Befugnis beruhen oder in einer bloßen tatsächlichen Möglichkeit bestehen. Bei Interessengleichlauf zwischen Stpfl. und seinem Nachfolger genügt die Überlassung der bloßen Dispositionsmöglichkeit nicht, es bedarf der Einräumung einer rechtl. Befugnis (s. Anm. 170).

**Dispositionsmöglichkeit aufgrund rechtlicher Befugnis:** Es reicht jede – zivilrechtl. wie immer zu qualifizierende – Position (RUPPE in DStJG 1 [1979], 7 [29]), sie kann dinglich oder schuldrechtl. sein. Wie das Beispiel der Untervermietung zeigt, ist dafür das zivilrechtl. Eigentum weder erforderlich noch ausreichend. Welcher Art die zivilrechtl. Position sein muss, hängt von der Einkunftsart ab (s. Anm. 90; zur früheren Auffassung zur Zurechnung auf den Eigentümer s. Anm. 102):

► *Bei der Verwertung von Wirtschaftsgütern durch Veräußerung oder Tausch* aus einem BV bei Einkünften iSd. §§ 13, 15, 18 oder bei Veräußerungsgeschäften iSd. §§ 17, 20, 23 besteht die Rechtsposition im zivilrechtl. Eigentum oder in dem auf schuldrechtl. Berechtigung basierenden wirtschaftlichen Eigentum (für Kapitalforderung: BFH v. 28.9.2011 – VIII R 10/08, BStBl. II 2012, 315).

► *Bei Verwertung durch entgeltliche Nutzungsüberlassung* insbes. in Fällen des § 21 wird zivilrechtl. Eigentum oder ein Nutzungsrecht (Miet-, Pacht-, Nießbrauch-, Leih-, Lizenz-, Leasing- oder Erbbaurechtsvertrag) zugrunde liegen.

► *Bei Verwertung menschlicher Arbeitsleistung* des Stpfl. in den Fällen der §§ 18, 19 liegt die Rechtsposition im Selbstbestimmungsrecht.

**Dispositionsmöglichkeit ohne rechtliche Befugnis** reicht aus (STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, 1983, 24 ff., 29 ff.), dies gilt insbes. in Fällen des unrechtmäßigen Eigenbesitzes (§ 872 BGB; § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO). Die Unwirksamkeit von Rechtsgeschäften ist gem. § 41 Abs. 1 AO stl. unbeachtlich, solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsgeschäfts gleichwohl eintreten und bestehen lassen; über Ausnahmen bei Interessengleichlauf s. Anm. 170 ff.

### 132 d) Gegenstand und Inhalt der Dispositionsmöglichkeit

**Gegenstand der Dispositionsmöglichkeit:** Im Anschluss an RUPPE (DStJG 1 [1979], 7) verlangt die hM als Kriterium der Zurechnung die Dispositionsmöglichkeit über die (der Einkünfteerzielung zugrunde liegende) Leistungserstellung (s. Anm. 125). Die Dispositionsmöglichkeit muss sich auf die Leistungserstellung und nicht auf die Einkünfte beziehen (RUPPE in DStJG 1 [1979], 7 [19]).

► *Dispositionsmöglichkeit über die Leistungserstellung* (als Einkunftsquelle, zu diesem Begriff s. Anm. 152) ist nach RUPPE (DStJG 1 [1979], 7 [18]) „die Möglichkeit ..., Marktchancen zu nutzen, Leistungen zu variieren, im Extremfall auch zu verweigern, indem er seine Tätigkeit einstellt, Kapital zurückzieht, Mietverhältnisse kündigt etc.“. Welchen Inhalt die Dispositionsmöglichkeit im Einzelfall haben muss, hängt von der betreffenden Einkunftsart und der von ihr erfassten Leistungsbeziehung ab.

► *Dispositionsmöglichkeit über die Einkünfte* ist nicht erforderlich (zur abweichenden Rspr. bei Rechtsbeziehungen zwischen Familienangehörigen s. Anm. 171 f.). So ist dem Gesellschafter einer PersGes. sein Gewinnanteil auch insoweit zuzurechnen, als er ihn nach dem Gesellschaftsvertrag oder mangels Liquidität der Gesellschaft nicht entnehmen kann; dem Minderjährigen, unter Vormundschaft, Pflegschaft, Testamentsvollstreckung, Zwangs- oder Konkursverwaltung Stehenden sind die Erträge seines Vermögens zuzurechnen, dem Erben die Erträge der Erbmasse, auch wenn sie laut letztwilliger Verfügung des Erblassers in bestimmter Weise angelegt werden müssen, dem ArbN der gepfändete Arbeitslohn bei Zahlung an den Pfändungsgläubiger (BFH v. 15.7.1964 – I 376/60 U, BStBl. II 1964, 621) usw. Umgekehrt bedeutet rechtl. Verfügungsbefugnis nicht stets auch wirtschaftliche Verfügungsmacht.

**Inhalt der Dispositionsmöglichkeit:** Da sich die Dispositionsmöglichkeit auf die „Leistungserstellung“ beziehen muss (s. Anm. 130), hängt ihr Inhalt entscheidend von der Einkunftsart ab:

Wer disponiert (oder disponieren lässt), hat in unserer Marktwirtschaft idR auch das Risiko zu tragen. Daher kommt es entscheidend nicht darauf an, in wessen Namen disponiert wird (so aber STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, 1983, 25), sondern auf wessen Rechnung und Gefahr dies geschieht (nach § 5 Abs. 1 Satz 2 GewStG gilt als Unternehmer der, „für dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird“).

► *Bei Einkünften aus betrieblichen Einkunftsarten* (§§ 13, 15, 18) erfolgt daher die Zurechnung auf den Unternehmer (Mitunternehmer, vgl. § 15 Abs. 1 Nr. 2 sowie § 13 Abs. 5 und § 18 Abs. 5, wo auf § 15 Abs. 1 Nr. 2 verwiesen ist; vgl. fer-

ner § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5); das ist derjenige, der Mitunternehmerinitiative entfaltet und Mitunternehmerisiko trägt (vgl. LANG/SEER, FR 1992, 637 [640]; ausführlich auch MÖNKEMÖLLER, Die Zurechnung der Überschusseinkünfte bei Personengesellschaften, 2005, 23 ff.; BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [769] mwN). Bei Betriebsführungsverträgen ist daher das Ergebnis nicht dem Betriebsführer, sondern dem Auftraggeber zuzurechnen, der Betriebsführer hat nur das Betriebsführungsentgelt zu versteuern (s. § 5 Anm. 1420 ff.).

► *Bei den Einkünften iSd. §§ 20, 21* (Kapitalvermögen, VuV) fallen Dispositionsmöglichkeit und Risikotragung idR ebenfalls zusammen. Dies gilt auch bei VuV über einen Treuhänder oder bei treuhänderischer Verwaltung von Wertpapieren (s. Rspr. in Anm. 340 „Treuhänd.“). Bezüglich der AfA-Berechtigung („Zurechnung von AfA“) auf den Bauherrn kommt dies trefflich in der Formulierung des Bauherrenbegriffs in § 15 Abs. 1 EStDV zum Ausdruck:

„Bauherr ist, wer auf eigene Rechnung und Gefahr ein Gebäude baut oder bauen lässt.“

► *Bei Einkünften aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit (§§ 18, 19)* bezieht sich die Dispositionsmöglichkeit auf die persönliche Arbeitskraft des Stpfl., bei freiberuflich Tätigen auch auf die „fachlich vorgebildeten Arbeitskräfte“, so § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3, wo außerdem die leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit aufgrund eigener Fachkenntnisse als Sonderfall der Unternehmerinitiative ausdrücklich gesetzlich festgelegt ist (s. LANG/SEER, FR 1992, 637 [640]; vgl. auch § 18 Anm. 224 ff.).

#### e) Für die Zurechnung maßgebender Zeitpunkt

133

**Dauer der Leistungsbeziehung als Zurechnungsproblem:** Die Frage nach dem für die Zurechnung maßgebenden Zeitpunkt entsteht, weil sich die den Gegenstand der Einkünfteerzielung bildende Leistungsbeziehung (s. Anm. 68) häufig über einen längeren Zeitraum erstreckt. Dies gilt für betriebliche Lieferungen und Leistungen, die unter §§ 13, 15, 18 fallen, denn der Tatbestand der Einkünfteerzielung wird nicht erst aE des Wj., sondern durch die einzelnen Geschäftsvorfälle verwirklicht (BFH v. 7.7.1983 – IV R 209/80, BStBl. II 1984, 53). Ferner gilt dies für Nutzungsüberlassungen iSd. §§ 20, 21, denen idR Dauerschuldverhältnisse zugrunde liegen (Darlehens-, Miet- und Pachtverträge). In der Regel fallen zudem der Zeitpunkt der Leistungserstellung und der Bewirkung der Gegenleistung auseinander (so häufig auch bei Veräußerungsgeschäften iSd. §§ 17, 20 und 23). Der Tatbestand der Einkünfteerzielung umfasst aber den Erfolg mit, erst mit dem Bezug der Einkünfte ist daher der Tatbestand voll erfüllt (s. dazu BFH v. 28.9.2011 – VIII R 10/08, BStBl. II 2012, 315).

Zu unterscheiden sind zwei Fälle:

► *Wird die Leistungsbeziehung während des gesamten Zeitraums von derselben Person beherrscht*, ergeben sich für die Frage, wer den Tatbestand der Einkünfteerzielung erfüllt und wem demzufolge die Einkünfte zuzurechnen sind, keine Schwierigkeiten.

► *Wechselt dagegen die das Leistungsverhältnis beherrschende Person während des Zeitraums der Leistungsbeziehung im Wege der Rechtsnachfolge* (s. auch Anm. 159), kommt es zu einer gespaltenen Tatbestandsverwirklichung bzw. Tatbestandsspaltung (RODIN, Disagio, Diskont und Damnum im Einkommensteuerrecht, 1988, 64 f.).

**Zurechnung bei Personenwechsel während der Leistungsbeziehung:** Nach dem Grundsatz, dass demjenigen die Einkünfte zuzurechnen sind, der die

Dispositionsmöglichkeit über die Leistungserstellung hat (s. Anm. 130), dh. wer „Herr der Leistungsbeziehung“ ist (so RUPPE in DStJG 1 [1979], 7 [19]; ausführlich dazu Anm. 132) ist maßgebend der Zeitpunkt – bei Dauerschuldverhältnissen der Zeitraum – der Leistungserstellung und -bewirkung, nicht der Zeitpunkt, in dem die Gegenleistung bezogen, dh. bei Gewinnermittlung realisiert ist (§ 5 Abs. 1) bzw. bei Überschussrechnung zufließt (§ 11 Abs. 1).

Eine Sonderregelung zur Zurechnung enthält lediglich § 24 Nr. 2 für den Todesfall des Stpfl.; die Einkünfte sind dann dem Rechtsnachfolger (Erben, Vermächtnisnehmer usw.) zuzurechnen (s. Anm. 161). Im Übrigen sind die Rechtsfolgen aus dem Grundsatz abzuleiten, dass die Einkünfte dem Stpfl. zuzurechnen sind, der den Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklicht.

Aus der Maßgeblichkeit der Tatbestandsverwirklichung lassen sich für die Zurechnung bei Personenwechsel folgende Grundsätze ableiten:

► *Bei voller Leistungserstellung durch eine Person* hat diese selbst als Stpfl. den Einkünfteerzielungstatbestand erfüllt und demzufolge die Einkünfte auch dann selbst zu versteuern, wenn Realisierung bzw. Zufluss nach einem Fall der Rechtsnachfolge (ausgenommen Tod, s. Anm. 161) erst beim Rechtsnachfolger eintritt (Fall der Verfügung über Einkünfte, s. Anm. 150).

Dabei macht es für die Zurechnung keinen Unterschied, ob die Verfügung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt; in beiden Fällen kann die Verfügung über die Einkünfte „eine Zurechnung der Einkünfte beim Abtretenden nicht verhindern“ (BFH v. 23.1.1985 – I R 64/81, BStBl. II 1985, 330, mwN). Unterschiede ergeben sich aber bei der zeitlichen Zuordnung (s. Anm. 150): In der Regel erst im Zeitpunkt des Zuflusses beim Abtretungsempfänger, uU aber schon bei Zufluss des Abtretungsentgelts (so in den Fällen des § 20 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 und des § 21 Abs. 1 Nr. 4, im Einzelnen s. Anm. 138).

► *Bei Aufspaltung der Leistungserstellung auf zwei Personen:* Im Falle einer Rechtsnachfolge (ausgenommen Tod; s. Anm. 161) vollzieht sich die Tatbestandserfüllung anteilig durch beide Personen, so dass die Einkünfte für die Besteuerung entsprechend den Leistungsanteilen auf zwei Stpfl. aufgeteilt werden müssen (Fall der Verfügung über die Einkunftsquelle, s. Anm. 152).

► *Bei Zusammentreffen beider Fälle,* dh. wenn bei Eintritt einer Rechtsnachfolge in die Leistungsbeziehung nicht nur die Einkunftsquelle, sondern auch die bisher erwirtschafteten aber noch nicht erzielten Einkünfte (s. dazu Anm. 136) auf den Rechtsnachfolger übergehen (zB Eintritt eines Mitunternehmers während des Wj. unter Beteiligung am gesamten Jahresgewinn), müssten die vorstehenden Grundsätze kombiniert angewendet werden, dh.

– Aufspaltung der Einkünfte entsprechend dem Anteil an der Leistungserstellung und

– Erfassung der mit übertragenen „noch nicht ermittelten“ Einkünfte bei demjenigen, bei dem sie entstanden sind (so bei Mitunternehmereintritt während des Wj., vgl. BFH v. 7.7.1983 – IV R 209/80, BStBl. II 1984, 53; v. 17.3.1987 – VIII R 293/82, BStBl. II 1987, 558).

**Keine rückwirkende Zurechnung:** Wenn die persönliche Zurechnung sich danach bestimmt, wer den Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklicht, so kann es keine rückwirkende Zurechnung geben, weil ein bereits verwirklichter Tatbestand nicht wieder rückgängig gemacht werden kann.

BFH v. 22.4.1980 – VIII R 149/75, BStBl. II 1980, 441; v. 12.6.1980 – IV R 40/77, BStBl. II 1980, 723 (725); v. 7.7.1983 – IV R 209/80, BStBl. II 1984, 53; STADIE, Die

### III. Anhang 1: Persönl. Zurechnung v. Einkünften Anm. 133–135 § 2

persönliche Zurechnung von Einkünften, 1983, 60; ausführlich RATSCHOW in DStJG 34 (2011), 35 (53).

Ein Vertrag, der rückwirkend Einkünfte einem anderen Stpfl. zurechnen will, bedeutet daher entweder die Verwirklichung eines neuen Steueratbestands oder eine Einkommensverwendung (s. zur Einzelrechtsnachfolge Anm. 160 und zur Änderung von Gewinnverteilungsabreden Anm. 166).

Vielfach wird in rückwirkenden Vereinbarungen zivilrechtl. eine Forderungsabtretung zu sehen sein (s. Anm. 150). Steuerlich kann es sich dabei um Einkommensverwendung handeln. Eine „Verlagerung“ von bereits erzielten Einkünften ist nicht möglich, sondern nur eine in die Zukunft wirkende Übertragung der Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften.

#### f) Für die Zurechnung maßgebender Sachverhalt

134

**Der objektive Sachverhalt** ist maßgebend; dh., Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, in dessen Person der Sachverhalt gegeben ist, der den gesetzlichen Tatbestand der Einkünfteerzielung, der Leistungserstellung, erfüllt (BFH v. 24.6.1976 – IV R 173/74, BStBl. II 1976, 643, betr. Tätigkeit als Makler). Dann ist ein entgegenstehender Wille des Stpfl. unbeachtlich (BFH v. 24.6.1976 – IV R 173/74, BStBl. II 1976, 643). Eine estl. Wirkung hat nur eine Änderung des für die Zurechnung der Einkünfte maßgebenden Sachverhalts (s. Anm. 130). Über Vereinbarungen zwischen Angehörigen s. Anm. 170 ff.; § 15 Anm. 840 ff., § 20 Anm. 165 ff.

**Der tatsächliche Sachverhalt** ist maßgebend, nicht ein möglicher, aber tatsächlich nicht gestaltet anderer Sachverhalt. Nach stRSpr. richtet sich die Berechnung des Einkommens (und darunter die Zurechnung der Einkünfte) „nicht danach, was hätte sein sollen, sondern danach, was tatsächlich geschehen ist“ (so zB RFH v. 6.9.1939, RStBl. 1939, 1008). Ist zB die Gewinnverteilungsabrede eines Gesellschaftsvertrags von den Gesellschaftern irrtümlich falsch ausgelegt und so verfahren worden, dann kann das FA den Gewinn nicht vertragsgemäß zurechnen; hat jemand aufgrund eines ihm vermeintlich zustehenden Verwaltungs- und Nutzungsrechts den Gewinn eines Betriebs erhalten und stellt sich heraus, dass der Gewinn dem Eigentümer zustand, so bleibt es bei der Zurechnung des Gewinns beim Empfänger (BFH v. 17.10.1958 – IV 188/57 U, BStBl. II 1959, 63). Unklar ist die Bemerkung von BFH v. 17.10.1958 (IV 188/57 U, BStBl. II 1959, 63), die Beteiligten hätten auch nicht nachträglich eine Abrechnung über die Einkünfte vorgenommen; die Herausgabe des zu Unrecht bezogenen Gewinns an den wahren Berechtigten wirkt sich im Jahr der Erkenntnis und Passivierung oder des Abflusses aus.

### 3. Gegenstand der Zurechnung

#### a) Einkünfte oder Einnahmen bzw. Ausgaben als Gegenstand der Zurechnung?

135

Wenig erörtert wird die Frage, ob Gegenstand der Zurechnung die Einkünfte als Saldogröße zwischen Erwerbseinnahmen und -aufwendungen (zu diesen Begriffen s. Anm. 53) sind, oder ob die Zurechnung getrennt für Einnahmen und Aufwendungen zu untersuchen ist.

Eine getrennte Untersuchung der Zurechnung für Einnahmen und Ausgaben findet sich bei STADIE (Die persönliche Zurechnung von Einkünften, 1983, 24–49) und RUPPE (in DStJG 10 [1987], 45 [62 ff.]).

Nach Ansicht von RÖDDER bewirkt die Zurechnung der Einkunftsquelle (s. Anm. 76) und damit der Einkünfte gleichzeitig auch die persönliche Zurechnung der Einkünftebestandteile; eine gesonderte Problematik der persönlichen Zurechnung von Einkünftebestandteilen existiere danach grds. nicht (RÖDDER, DB 1988, 195 [196]). Im Einzelfall (zB im Fall des sog. Drittaufwands, s. Anm. 139 ff.) sei es allerdings denkbar, auch für einzelne Wertänderungen die Zurechnung zu prüfen (RÖDDER, DB 1988, 195 [196] Fn. 28).

In dieser Allgemeinheit ist das nicht zutreffend. Zwar ist es richtig, dass der Gesetzgeber eine getrennte persönliche Zurechnung der Einnahmen und Ausgaben vornimmt, es kann aber einerseits Fälle geben, in denen nur die persönliche Zurechnung bestimmter Einnahmen oder Ausgaben fraglich ist, und andererseits Fälle, in denen die Zurechnung der Einkunftsquelle als solche zweifelhaft oder str. ist. Von der praktischen Rechtsanwendung her kann sich demgemäß die Frage stellen,

- wem und in welchem Umfang die aus einer bestimmten Einkunftsquelle fließenden Einkünfte oder
- wem einzelne Einnahmen und Aufwendungen, zB die AfA oder Drittaufwendungen,

zuzurechnen sind.

**Systematik der zweifelhaften Zurechnungsfragen:** Streitfragen zur Zurechnung treten regelmäßig auf, wenn mehrere Personen in den Einkünfteerzielungstatbestand eingeschaltet sind (sog. Tatbestandsspaltung, s. Anm. 133), dabei lässt sich unterscheiden, ob sich die Einschaltung

- auf die Leistungserstellung bezieht (dann geht es idR darum, wem „Einkünfte“ ganz oder zT zuzurechnen sind) oder
- nur auf die Vereinnahmung oder Verausgabung (dann geht es idR um die isolierte Zurechnung von Erwerbseinnahmen oder -ausgaben).

Mehrere in den Einkünfteerzielungstatbestand eingeschaltete Personen können

- zeitlich nebeneinander treten (zB Eigentümer und Nutzungsberechtigter, als Inhaber eines Gewerbebetriebs und als Betriebsführer, als ArbN oder trinkgeldzahlender Dritter) bzw.
- zeitlich nacheinander als Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger auftreten (zB als Erblasser und Erbe, als Zedent und Zessionar).

**Zwei Gruppen von Zweifelsfällen:** Aus den vorstehenden Fragestellungen ergeben sich bei der Einkunftszurechnung folgende Gruppen von Zweifelsfällen:

- Zurechnung von Einkünften, wenn die Leistungserstellung auf mehrere Personen aufgespalten ist, die zeitlich nebeneinander (zB als Mitunternehmer) bzw. nacheinander (zB als Erblasser und Erbe) eingeschaltet sein können.
- Zurechnung von Erwerbseinnahmen bzw. -ausgaben, wenn Leistungserstellung einerseits und Vereinnahmung oder Verausgabung andererseits auf mehrere Personen aufgespalten sind, wobei mehrere Personen zeitlich nebeneinander (zB im Falle des sog. Drittaufwands) bzw. nacheinander (Zufluss von Honoraren beim Erben) eingeschaltet sein können.

**Fälle zweifelhafter Zurechnung von Einkünften:**

► *Wenn mehrere Personen nebeneinander in die Leistungserstellung eingeschaltet sind, lassen sich folgende Fragestellungen unterscheiden:*

▷ *Wem von mehreren Steuerpflichtigen sind die Einkünfte zuzurechnen?* Diese Frage stellt sich

- bei Abspaltung von Nutzungsrechten von einem Stammrecht (sog. horizontale Teilung der Dispositionsbefugnis, so RUPPE in DSTjG 1 [1979], 7 [20]); diese Fallgruppe birgt die meisten Probleme (vgl. Anm. 201–330);
  - bei Einschaltung eines Dritten als Geschäftsbesorger, Treuhänder, Verwalter, der nach außen hin den objektiven Tatbestand der Einkunftsart erfüllt: zu prüfen ist dann, ob ihm oder seinem Auftraggeber die Dispositionsbefugnis über die Leistungserstellung zusteht (s. Anm. 130);
  - bei Einschaltung eines Dritten als selbständiges Rechtsgebilde zB einer Basisgesellschaft in einem Niedrigsteuerland; dann besteht Anlass zur Prüfung, ob eine Steuerumgehung gem. § 42 AO durch Einschaltung eines funktionslosen Rechtsträgers vorliegt mit der Folge, dass die Zurechnung auf die hinter dem Rechtsträger stehenden Substrate zu erfolgen hat (Durchgriff; allerdings heute weitgehend überlagert durch Spezialvorschriften, etwa §§ 7 ff. AStG, s. Anm. 118).
- ▷ *Wer ist (neben anderen) als Steuerpflichtiger an der Zurechnung der Einkünfte zu beteiligen*, weil er als Mitunternehmer an betrieblichen Einkünften oder als Gesellschafter oder Gemeinschaftler an Überschusseinkünften beteiligt ist (sog. vertikale Teilung der Dispositionsbefugnis, so RUPPE in DSTjG 1 [1979], 7 [22])? Diese Frage stellt sich insbes. bei Familiengesellschaften (s. Anm. 171).
- ▷ *In welchem Umfang ist ein Steuerpflichtiger (neben anderen) an der Zurechnung der Einkünfte zu beteiligen?* Diese Frage stellt sich ebenfalls im Rahmen von Familiengesellschaften als Problem der Angemessenheit von Gewinnanteilen (s. Anm. 171).

**Beispiel 1:** Bei der Bp. einer Familien-PersGes., der A-KG, wirft der Prüfer folgende Zurechnungsfragen auf:

- Die A-KG hat in Rechtsbeziehungen eine Basisgesellschaft in einem Niedrigsteuerstaat eingeschaltet; der Prüfer möchte die Gewinne der Basisgesellschaft der KG zurechnen;
  - an der KG sind die minderjährigen Kinder der Eheleute A als Kommanditisten beteiligt; der Prüfer möchte die Kinder nicht als Mitunternehmer anerkennen, weil die Kommanditanteile nicht rechtswirksam geschenkt seien und außerdem der Gesellschaftsvertrag tatsächlich nicht durchgeführt worden sei;
  - hilfsweise beanstandet er die Angemessenheit der Gewinnanteile der Kinder, die unangemessenen Teile möchte er den Eheleuten A zurechnen.
- ▶ *Wenn mehrere Personen nacheinander im Falle der Rechtsnachfolge in die Leistungserstellung eingeschaltet sind*, liegt ein Fall sog. Tatbestandsspaltung (s. Anm. 133) vor, bei der die Einkünfte für die Besteuerung
- im Fall der Rechtsnachfolge von Todes wegen gem. § 24 Nr. 2 dem Rechtsnachfolger zuzurechnen (s. Anm. 161) und
  - in sonstigen Fällen der Einzelrechtsnachfolge zwischen den mehreren Stpfl. entsprechend den Leistungsanteilen aufzuteilen sind.

#### **Fälle zweifelhafter Zurechnung von Erwerbseinnahmen oder -ausgaben:**

Die Frage der Zurechnung von einzelnen Einnahmen oder Aufwendungen als Einkunftsbestandteile ergibt sich, wenn die Zuordnung zu einer Leistungserstellung (Einkunftsquelle, s. Anm. 146) zweifelhaft ist und wenn davon die persönliche Zurechnung abhängt (vgl. auch RUPPE in DSTjG 10 [1987], 45 [62 ff.], betr. Einnahmen und 70 ff. betr. Aufwendungen); zur Zurechnung der AfA s. § 7 Anm. 41–88.

Bezieht ein Dritter Einnahmen oder leistet Ausgaben, die mit einer Leistungsbeziehung des Stpfl. zusammenhängen, so ist zu prüfen, ob die Einnahmen oder

Ausgaben wegen Veranlassung durch eine der Einkünfteerzielung dienende Leistung des Stpfl. BE oder Einnahmen iSd. § 8 bzw. BA (§ 4 Abs. 4) oder WK (§ 9) des Stpfl. darstellen (s. Anm. 139). Das Problem ergibt sich,

► *wenn neben die Person der Leistungserstellung eine Person in die Vereinnahmung oder Verausgabung eingeschaltet ist, das ist der Fall*

– bei Einnahmen, die Dritten zufließen (zum Zufluss nach dem Tode des Stpfl. beim Erben s. Anm. 133);

**Beispiel 2:** A ist als Einmengesellschafter an der A-GmbH beteiligt, die A-GmbH zahlt der Ehefrau des A ein überhöhtes Gehalt; die unangemessene Zahlung ist durch das Gesellschaftsverhältnis des A bedingt und nicht durch die Dienstleistung der Frau A veranlasst. Es stellt daher eine vGA an eine dem A nahestehende Person dar und ist daher dem A als Einkünfte aus Kapitalvermögen zuzurechnen (s. Anm. 174).

– bei Einnahmen, die dem Stpfl. für einen Dritten (zB als durchlaufende Posten) zufließen;

– bei sog. Drittaufwendungen (s. Anm. 139);

– bei Aufwendungen, die der Stpfl. für Dritte leistet;

► *wenn beim Rechtsnachfolger des Steuerpflichtigen Einnahmen zufließen oder Ausgaben abfließen; sie sind*

– im Fall der Rechtsnachfolge von Todes wegen gem. § 24 Nr. 2 dem Rechtsnachfolger (s. Anm. 161),

– in sonstigen Fällen der Einzelrechtsnachfolge der Person als Stpfl., durch deren Leistung sie veranlasst worden sind (s. Anm. 160),

zuzurechnen.

## b) Zurechnung von Einkünften, Einnahmen und Ausgaben

### 136 aa) Zurechnung von Einkünften

Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, der sie erzielt (Abs. 1 Satz 1, s. Anm. 125). Das ist derjenige, der den Tatbestand der Leistungserstellung einer Einkunftsart erfüllt (s. Anm. 125). Das ist der Fall, wenn er die Dispositionsmöglichkeit über die Leistungserstellung hat (s. Anm. 130).

**Zurechnung realisierter Einkünfte:** Obwohl zur Tatbestandsverwirklichung auch der Erfolg (das Erzielen von Einkünften) gehört, ist für die Zurechnung realisierter Einkünfte der Zeitpunkt (Zeitraum) der Leistungserstellung maßgebend, nicht der Zeitpunkt der Realisierung bzw. des Zuflusses des Erfolgs (s. Anm. 133). Bei gespaltener Tatbestandsverwirklichung durch mehrere Stpfl. (nach einem Fall der Rechtsnachfolge, s. Anm. 133) erfolgt dem Grundsatz nach eine anteilige Einkunftszurechnung auf mehrere den Steuertatbestand verwirklichende Stpfl. (s. Anm. 165–167, dort auch über Ausnahmen), wenn nicht ein Fall der Rechtsnachfolge nach dem Tod eines Stpfl. vorliegt. Dann erfolgt die Zurechnung auf den Rechtsnachfolger (§ 24 Nr. 2, s. Anm. 161); zur Rechtsnachfolge s. Anm. 159–164.

Mit der Entscheidung über die Einkunftszurechnung fällt zugleich die Entscheidung über die Zurechnung der Erwerbseinnahmen und -ausgaben (zu diesen Begriffen s. Anm. 53) als Einkunftsbestandteile (s. ausführlich Anm. 135). Gelegentlich kann zweifelhaft sein, welche Einnahmen und Ausgaben, insbes. bei Vereinnahmung bzw. Verausgabung durch einen Dritten von der Erfüllung des Tatbestands Einkünfteerzielung umfasst sind; maßgebend ist dann das Veranlassungsprinzip (s. Anm. 137).

**Zurechnung nicht realisierter (latenter) Einkünfte:** Das Schrifttum beschäftigt sich gelegentlich mit der Zurechnung sog. latenter Einkünfte (vgl. BIERGANS, FR 1982, 525; RATSCHOW in DStJG 34 [2011], 35 [56]). Der Begriff der latenten Einkünfte ist fließend; wir möchten ihn auf Einkünfte beschränken, deren Tatbestand noch nicht voll verwirklicht ist, also insbes. nicht realisierte Vermögenszuwächse (stille Reserven; zur Rechtsnachfolge bezüglich stiller Reserven s. RUPPE in DStJG 10 [1987], 45 [65 ff.]; RATSCHOW in DStJG 34 [2011], 35 [56]).

Dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entspricht es am besten, die latenten Einkünfte in Gestalt nicht realisierter Vermögenszuwächse stl. bei dem zu erfassen, bei dem sie gebildet wurden, und zwar entweder im Zeitpunkt der späteren Realisierung oder beim Übergang in einen stfreien Bereich oder bei unentgeltlicher Übertragung auf einen Dritten; gelegentlich ordnet das Gesetz aber auch (wie bei Hinterbliebenen) die spätere originäre Entstehung bei einem Dritten an. Im Einzelnen:

- ▶ *Spätere Versteuerung im Zeitpunkt der Realisierung stiller Reserven*, wenn es sich um WG handelt, bei denen Änderungen im Vermögensbereich überhaupt stl. erfasst werden,
  - bei WG des BV, wenn nicht eine Übertragung stiller Reserven ausnahmsweise zugelassen ist (so nach §§ 6 Abs. 3, 6b, 6c und § 24 UmwStG), und
  - bei WG des PV in den Sonderfällen der §§ 17, 20 und 23.
- ▶ *Spätere Versteuerung bei unentgeltlicher Übereignung* aus einem BV auf einen Dritten aufgrund von Entnahme- und Betriebsaufgabenvorschriften (§ 4 Abs. 1, § 6 Abs. 1 Nr. 4, § 16 Abs. 3); vom Grundsatz der Auflösung und Besteuerung stiller Reserven bei unentgeltlicher Übertragung bestehen allerdings Ausnahmen bei der unentgeltlichen Überführung oder Übertragung
  - ▷ *eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils*: Es erfolgt keine Gewinnrealisierung; der Rechtsnachfolger führt die Buchwerte fort (§ 16 Abs. 3 Satz 2);
  - ▷ *einzelner Wirtschaftsgüter aus betrieblichem Anlass*: Siehe dazu § 6 Abs. 5.
- ▶ *Spätere Versteuerung bei Übertragung stiller Reserven* in einem stfreien Bereich zB aus dem betrieblichen in den Privatbereich desselben Stpfl. nach Entnahme- oder Betriebsaufgabenvorschriften (§ 4 Abs. 1, § 6 Abs. 1 Nr. 4, § 16 Abs. 3) oder bei Überführung ins Ausland (§ 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4, § 6 AStG); gleichwohl besteht kein allgemeiner Entstrickungsgrundsatz (s. § 4 Anm. 206).
- ▶ *Spätere originäre Entstehung der Einkünfte bei einem Dritten*; das ist bei Hinterbliebenenbezügen der Fall (vgl. § 19 Abs. 1 Nr. 2).

**bb) Zurechnung von Einnahmen und Ausgaben (als Einkunftsbestandteile) nach dem Veranlassungsprinzip**

137

Im Allgemeinen fällt mit der Entscheidung über die Zurechnung von Einkünften auch die Entscheidung über die Zurechnung der Erwerbseinnahmen und -ausgaben (zu diesen Begriffen s. Anm. 53) als Einkunftsbestandteile (s. Anm. 135). Allerdings kann die Zurechnung von Einnahmen und Ausgaben im Einzelfall zweifelhaft sein. Einnahmen und Ausgaben sind mit dem Tatbestand der Einkünfteerzielung durch die (der Einkünfteerzielung dienende) Leistung verklammert.

Für die Frage, wem WK oder BA zuzurechnen sind und wer sie demzufolge bei der Einkünfteermittlung geltend machen kann, gilt sowohl für Überschusseinkünfte wie auch für Gewinneinkünfte das sog. Veranlassungsprinzip (vgl. im Einzelnen § 9 Anm. 132–195). Das Veranlassungsprinzip stellt auf den Anlass

als auslösendes Moment von Aufwendungen ab. Anlass für die Tätigkeit von Ausgaben/Aufwendungen muss die der Einkünfteerzielung dienende Leistung des Stpfl. sein (vgl. § 9 Anm. 116 f., 145); zur Zurechnung der AfA (AfA-Berechtigung) s. § 7 Anm. 41 ff.; zur AfA-Berechtigung beim Nießbrauch s. § 7 Anm. 60 ff.

### 138 cc) Surrogation von Einnahmen

**Grundsatz:** Anstelle tatsächlich erzielter Einnahmen werden in gesetzlich geregelten Einzelfällen Zahlungen durch Dritte für die Abtretung von Einnahmen als stpfl. Einnahmen behandelt (sog. Surrogation). Die Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, der den Tatbestand einer Einkunftsart verwirklicht hat, auch wenn er zivilrechtl. vor Zufluss der Einkünfte über diese verfügt hat (s. Anm. 150; dort auch zum Zuflusszeitpunkt). Der Dritte zieht nur eine Forderung im Vermögensbereich ein.

**Rechtsgrund der Surrogation:** Als Rechtsgrundlagen kommen in Betracht: § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a; § 21 Abs. 1 Nr. 4; § 24 Nr. 1. Streitig ist, ob diese Vorschriften rechtsbegründend wirken, Ausdruck eines allgemeinen Prinzips sind oder lediglich klarstellende Bedeutung haben:

► *Einen allgemeinen Rechtsgrundsatz „Surrogationsprinzip“* nehmen an: RUPPE in DStJG 10 (1987), 45 (64); STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, 1983, 84.

► *Rechtsbegründende Wirkung ohne Bejahung eines allgemeinen Surrogationsprinzips* wird mit folgender Begründung angenommen: Ohne die Vorschriften würde es sich bei der Verfügung über künftige Zins- bzw. Dividendenansprüche um eine stl. unbeachtliche Einkunftsverwendung des Veräußerers handeln (LITTMANN, DStR 1981, 588; RODIN, Disagio, Diskont und Damnum im Einkommensteuerrecht, 1988, 77). Die Erträge würden sonst weder beim Veräußerer noch beim Erwerber erfasst. In allen og. Fällen der Surrogation von Einkünften werde das von einem Dritten gezahlte Entgelt anstelle der dem Dritten zufließenden Einkünfte als Einnahmen behandelt. Werde ein Vorgang besteuert, der grds. Einkommensverwendung bedeutet und blieben die später tatsächlich erzielten Einkünfte (bei Zufluss beim Erwerber) unberücksichtigt, so könne dies nur durch ausdrückliche gesetzliche Ausnahmeregelungen angeordnet werden; ein allgemeines Surrogationsprinzip gibt es danach nicht (so RODIN, Disagio, Diskont und Damnum im Einkommensteuerrecht, 1988, 79; WASSERMAYER, StuW 1988, 283 [289]; TRZASKALIK in KSM, § 11 Rn. B 15 [4/1998]; SEIBOLD, StuW 1990, 165 [169]).

► *Nur klarstellende Bedeutung* haben uE die og. Surrogationsvorschriften; die Steuerbarkeit der Einnahmen ergibt sich bereits aus dem weit zu verstehenden Veranlassungsprinzip: Wenn der Stpfl. zB ein Entgelt für die Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen erhält, so steht die Vereinnahmung des Veräußerungsentgelts noch in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der zugrunde liegenden Vermietungstätigkeit.

#### **Gesetzlich geregelte Fälle der Surrogation:**

► § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a: Einnahmen aus der Veräußerung von Dividenden- und Zinsscheinen sowie sonstigen Ansprüchen, ohne Mitveräußerung von dazugehörigen Aktien, sonstigen Anteilen oder Schuldverschreibungen sind beim Anteilseigner zu versteuern, sofern die Veräußerung vor Gewinnverteilungsbeschluss erfolgt (dazu BTDrucks. 12/5016, 87 f.). Der Erwerber hat keine Einkünfte aus Kapitalvermögen, da er nicht Anteilseigner wird und nur eine Forderung im Vermögensbereich einzieht (BFH v. 11.12.1968 – I 250/64,

### III. Anhang 1: Persönl. Zurechnung v. Einkünften Anm. 138–139 § 2

BSStBl. II 1969, 188; v. 12.12.1969 – VI R 301/67, BSStBl. II 1970, 212). Was gilt, wenn die tatsächliche Besteuerung des Veräußerungserlöses unterbleibt, ist umstritten: BMF v. 26.7.2013, BSStBl. I 2013, 939, einerseits; WIESE/BERNER, DStR 2013, 2674; HELIOS/KLEIN, FR 2014, 110, andererseits). Nach Gewinnverteilungsbeschluss gelten hingegen die allgemeinen Zurechnungsregeln (ebenso WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 20 Rn. 128). § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a gilt auch nur, wenn der Veräußerer die zugehörigen Stammrechte nicht mitveräußert.

▶ § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4: Bei Veräußerung von Miet- oder Pachtzinsforderungen nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 ist für den Eigentümer das Veräußerungsentgelt Einnahme, die Einziehung der Miet- oder Pachtzinsforderung durch den Erwerber ist nicht stbar (s. § 21 Anm. 160; KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 21 Rn. 58).

▶ § 24 Nr. 1: Entschädigungen, die anstelle von Einnahmen iSv. §§ 13–21 gewährt werden, sind gem. § 24 Nr. 1 zu versteuern. Der Begriff der Entschädigung erfasst nur solche Surrogate, die Ersatz für Einnahmen im Sinne einer der sieben Einkunftsarten darstellen (BFH v. 18.9.1986 – IV R 228/83, BSStBl. II 1987, 25; vgl. auch § 24 Anm. 26). Deshalb werden durch § 24 Nr. 1 keine außerhalb der gesetzlichen Tatbestandssystematik liegenden Einnahmetatbestände geschaffen.

#### c) Zurechnung von Drittaufwand

**Schrifttum:** BIERGANS, Überlegungen zur personellen Zurechnung von Betriebsausgaben und Werbungskosten, FR 1984, 297; RUPPE, Einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge, DStJG 10 (1987), 45; BRANDIS, Drittaufwand als Aufwand des Steuerpflichtigen?, StuW 1990, 57; DRENECK, Der Drittaufwand nach der Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 30.1.1995, DStR 1995, 509; FISCHER, Eigenaufwand und Drittaufwand, NWB Nr. 19 v. 8.5.1995, 1645; WEBER-GRELLET, Drittaufwand – Konsequenzen aus dem Beschluß des Großen Senats vom 30.1.1995 GrS 4/92, DB 1995, 2550; FRYE, Nutzungseinlage und Drittaufwand, FR 1998, 973; OBERMEIER/WEINBERGER, Die ertragsteuerliche Behandlung von Bauten auf fremdem Grund und Boden, insbesondere die Problematik des Ehegatteneigentums, DStR 1998, 913; FISCHER, Die Beschlüsse des Großen Senats des BFH zum Drittaufwand, NWB Nr. 48 v. 29.11.1999, 4487; WASSERMEYER, Drittaufwand aus der Sicht des Großen Senats des BFH, DB 1999, 2486; WOLFF-DIEPENBROCK, Die Entscheidungen des Großen Senats des BFH zum Drittaufwand bei Eheleuten, DStR 1999, 1642; HAMACHER/BALMES, Allerlei Eigenaufwand, unechter und echter Drittaufwand – Folgerungen für die Steuer-Praxis, FR 2000, 600; KÜFFNER/HABERSTOCK, „Drittaufwand“: Eine Reise ins Ungewisse, DStR 2000, 1672; SÖFFING, Die fünf Arbeitszimmer-Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 30.1.1995 und 23.8.1999, BB 2000, 381; SCHNORR, Die steuerrechtliche Abzugsfähigkeit von „Drittaufwand“, StuW 2003, 222; HAENICKE, „Drittaufwand“ und „erweiterter“ Eigenaufwand, DStZ 2006, 793; SEITZ, Die persönliche Zurechnung von Erwerbsaufwendungen, FR 2006, 201; PAUS, Drittaufwand, EStB 2012, 378; TIPKE/LANG, Steuerrecht, Köln, 22. Aufl. 2015.

#### aa) Begriff und Bedeutung

Mit Drittaufwendungen oder Drittaufwand werden Aufwendungen bzw. Ausgaben beschrieben, die von einem Stpfl. im Rahmen der Einkünfteerzielung veranlasst worden sind, aber von einem Dritten getragen wurden. Die Zurechnung von Drittaufwand führt zu schwierigen Abgrenzungsfragen und hat in der Rspr. eine schwer überschaubare Kasuistik hervorgebracht. Die Problematik ist sowohl im Zusammenhang mit WK (dazu auch § 9 Anm. 43) als auch BA (dazu § 4 Anm. 730) relevant. Im Folgenden wird nach einer entsprechenden Begriffsklärung und Skizzierung der Rechtsentwicklung die Ausdifferenzierung der an-

139

zutreffenden Fallgruppen in der Behandlung durch Rspr. und Literatur dargestellt.

**Begriff des Drittaufwands:** In Rspr. und Literatur hat sich der Begriff des Drittaufwands durchgesetzt, um die stl. Berücksichtigung von Aufwendungen, die ein Dritter getragen hat, beim Stpfl. zu kennzeichnen. Zutreffend wäre deshalb auch, von Drittaufwendungen zu sprechen; gleichwohl wird die übliche Begriffsverwendung hier zugrunde gelegt. Nach der Formulierung des Großen Senats des BFH ist Drittaufwand gegeben, wenn ein Dritter Kosten trägt, die durch die Einkunftserzielung des Stpfl. veranlasst wurden (BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281). Ausgehend von diesem Begriff haben sich Fallgruppen herausgebildet, die etwa durch einen abgekürzten Zahlungsweg oder einen abgekürzten Vertragsweg gekennzeichnet sind (dazu sogleich). Während bei ersterem die vertragliche Verpflichtung beim Stpfl. liegt, ist sie bei letztgenannter Fallgruppe beim Dritten verortet. Abzugrenzen ist die Figur des Drittaufwands von der stl. Behandlung des Eigenaufwands auf ein fremdes WG. Hierher gehören etwa die Fälle der AfA-Befugnis für HK eines WG, das (zumindest auch) in fremdem Eigentum steht (etwa BFH v. 19.10.1995 – IV R 136/90, BFH/NV 1996, 306; s. Anm. 143).

**Entwicklung in Rechtsprechung und Literatur:** Die Frage der Abziehbarkeit von Drittaufwand befindet sich schon seit Jahrzehnten in der Diskussion. Schon früh haben RFH und BFH in bestimmten Fällen die Abziehbarkeit von Drittaufwand zugelassen (vgl. etwa RFH v. 10.2.1937 – VI A 111/37, RStBl. 1937, 898; BFH v. 1.4.1965 – IV 3/61 U, BStBl. III 1965, 359; v. 3.4.1987 – VI R 91/85, BStBl. II 1987, 623; dazu ausführlich BRANDIS, StuW 1990, 57; s. auch BIERGANS, FR 1984, 297). Es bestanden jedoch Unsicherheiten hinsichtlich der rechtsdogmatischen Grundlagen und der Abgrenzung der relevanten Fallgruppen im Einzelnen. Deshalb hat der Große Senat des BFH in den 1990er-Jahren die wesentlichen Grundlagen für die Abziehbarkeit von Drittaufwand herausgearbeitet. Die Literatur ist ihm im Wesentlichen gefolgt.

BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281; v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778; v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782; v. 23.8.1999 – GrS 3/97, BStBl. II 1999, 787; v. 23.8.1999 – GrS 5/97, BStBl. II 1999, 774 (sog. Arbeitszimmer-Beschlüsse); dazu DRENSECK, DStR 1995, 509; FISCHER, NWB Nr. 19 v. 8.5.1995, 1645; WEBER-GRELLET, DB 1995, 2550; FRYE, FR 1998, 973; OBERMEIER/WEINBERGER, DStR 1998, 913; FISCHER, NWB Nr. 48 v. 29.11.1999, 4487; WASSERMAYER, DB 1999, 2486; WOLFF-DIEPENBROCK, DStR 1999, 1642; HAMACHER/BALMES, FR 2000, 600; KÜFFNER/HABERSTOCK, DStR 2000, 1672; SÖFFING, BB 2000, 381; SCHNORR, StuW 2003, 222.

Mittlerweile dürften die dogmatischen Grundlagen für die stl. Berücksichtigung von Drittaufwand weitgehend geklärt sein (ebenso HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 224). Allerdings bestehen im Einzelnen weiterhin Abgrenzungsfragen, die es im Folgenden zu entfalten gilt (zu einem Zweifelsfall s. BFH v. 15.11.2005 – IX R 25/03, BStBl. II 2006, 623; best. BFH v. 15.1.2008 – IX R 45/07, BStBl. II 2008, 572; nunmehr zust. BMF v. 7.7.2008 – IV C 1 - S 2211/07710007, BStBl. I 2008, 717; zusammenfassend PAUS, EStB 2012, 378).

**Grundsätzliche Nichtabziehbarkeit von Drittaufwand:** Grundsätzlich gilt, dass der Stpfl. entsprechend dem Leistungsfähigkeitsprinzip nur solche Aufwendungen abziehen kann, die er selbst zu tragen hat. Dafür ist entsprechend dem oben Dargestellten maßgebend, inwieweit er die Dispositionsmöglichkeit über die aufgewendeten Mittel hatte (s. Anm. 130). Mit dem auf dem Leistungsfähigkeitsprinzip beruhenden Kostenträgungsprinzip (hierzu näher BRANDIS, StuW

1990, 57 [59]; SCHNORR, *StuW* 2003, 222 [223]) ist deshalb der Abzug von Aufwendungen Dritter grds. nicht vereinbar. Der Grundsatz der Nichtabziehbarkeit von Drittaufwendung wird von der Rspr. in einigen Fallkonstellationen immer wieder betont. So können Drittaufwendungen bei SA keine Berücksichtigung finden (BFH v. 19.4.1989 – X R 2/84, BStBl. II 1989, 683; v. 19.4.1989 – X R 28/86, BStBl. II 1989, 862; v. 8.3.1995 – X R 80/91, BStBl. II 1995, 637; s. Anm. 142). Auch im Bereich der nachträglichen AK bei § 17 gilt eine grundsätzliche Nichtabziehbarkeit; hier werden dann aber Ausnahmen für möglich gehalten (BFH v. 12.12.2000 – VIII R 62/93, BStBl. II 2001, 234).

**Ausnahmen aufgrund des Zuwendungsgedankens:** Andererseits ist die Frage der Herkunft aufgewandter Mittel für die Zurechnung grds. irrelevant. In diesem Spannungsfeld ist zu entscheiden, welcher Aufwand dem Stpfl. noch als sein eigener zugerechnet werden kann. Hier könnte die Erwägung zum Tragen kommen, dass in Fällen, in denen in der Bestreitung von Aufwendungen durch den Dritten zugleich eine Zuwendung an den Stpfl. liegt, eine Zurechnung an Letzteren möglich erscheint. Dieser sog. Zuwendungsgedanke muss aber näher konturiert werden, um eine erweiterte Interpretation des Leistungsfähigkeitsprinzips zu begründen (zum Zuwendungsgedanken s. grundlegend BIERGANS, *FR* 1984, 297 [298]; RUPPE in *DStJG* 10 [1987], 45 [71]; BRANDIS, *StuW* 1990, 57 [59]). Insbesondere muss nach den Rahmenbedingungen der jeweiligen Zahlungsflüsse differenziert werden.

**Differenzierung zwischen abgekürztem Zahlungsweg und abgekürztem Vertragsweg:** Grundlegend wird danach unterschieden, ob die Kostentragung im Wege einer Zahlungsübernahme für den Stpfl. (abgekürzter Zahlungsweg) oder aufgrund eigener Rechtsverpflichtung des Dritten (abgekürzter Vertragsweg) erfolgt (grundlegend BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782). Während beim abgekürzten Zahlungsweg eine Zurechnung von Drittaufwand in weitem Umfang in Betracht kommt, wird die Zurechnungsfrage beim abgekürzten Vertragsweg nach wie vor differenzierend beantwortet. Der Zuwendungsgedanke trägt vor allem die Fälle des abgekürzten Zahlungswegs, wohingegen seine Reichweite im Bereich des abgekürzten Vertragswegs noch nicht in allen Einzelheiten geklärt ist (s. Anm. 141; s. auch HEY in *TIPKE/LANG*, *Steuerrecht*, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 225).

**Ehegatten:** Die Frage der Zurechnung von Drittaufwand stellt sich häufig im Zusammenhang mit der Besteuerung von Ehegatten. Zum einen sind hier Fälle der Nutzung häuslicher Arbeitszimmer zu nennen (dazu bereits die og. Arbeitszimmer-Beschlüsse des Großen Senats; dazu ausführlich SÖFFING, *BB* 2000, 381; sowie BFH v. 23.9.2009 – IV R 21/08, BStBl. II 2010, 337). Zum anderen geht es um die Abzugsmöglichkeit von Finanzierungskosten für Immobilien, bei denen sich Kostentragung und Zuordnung des finanzierten WG nicht (vollends) decken (BFH v. 19.8.2008 – IX R 78/07, BStBl. II 2009, 299; v. 21.10.2010 – IX B 61/10, BFH/NV 2011, 40; v. 20.6.2012 – IX R 29/11, BFH/NV 2012, 1952; v. 20.6.2012 – IX R 30/11, juris). Die Übertragbarkeit der zu Ehegatten entwickelten Rspr. ist umstritten. Teilweise wird angenommen, die Zurechnung von Drittaufwand beruhe auf dem Eherecht (BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999; in diesem Sinne auch HEY in *TIPKE/LANG*, *Steuerrecht*, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 227). Eine Übertragung auf andere Näheverhältnisse ist dann ausgeschlossen (Rückausnahme: eingetragene Lebenspartnerschaft). Teilweise wird eine Übertragung für möglich gehalten (SÖFFING, *BB* 2000, 381 [392]). Richtigerweise wird man die Beschränkung der genannten Grundsätze auf Ehegatten an-

nehmen müssen, weil die grundsätzliche Nichtabziehbarkeit von Drittaufwendungen nur unter engen Voraussetzungen modifiziert werden darf.

#### 140 **bb) Abgekürzter Zahlungsweg**

**Willentliche Zuwendung:** Nach der Rspr. kann die Übernahme von Aufwendungen/Ausgaben durch Dritte insbes. dann beim Stpfl. zu WK führen, wenn hierin eine Abkürzung des ansonsten erforderlichen Zahlungswegs zu sehen ist (BFH v. 3.4.1987 – VI R 91/85, BStBl. II 1987, 623: voller Schuldzinsenabzug beim Ehemann bei ansonsten hälftiger Kostentragung durch Ehefrau; v. 12.2.1988 – VI R 141/85, BStBl. II 1988, 764, betr. voller Aufwand für Arbeitszimmer bei nur anteiligem Miteigentum; v. 15.11.2005 – IX R 25/03, BStBl. II 2006, 623: Werkvertrag über Erhaltungsaufwendungen). Die Literatur stimmt dieser Rspr. weitgehend zu (s. nur VON BORNHAUPT in KSM, § 9 B 51 [7/2003]; LOSCHELDER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 9 Rn. 70; THÜRMER in BLÜMICH, § 9 Rn. 175 [10/2013]). Beim abgekürzten Zahlungsweg trägt ein Dritter die Aufwendungen, die der Stpfl. durch Eingehen einer eigenen Verbindlichkeit veranlasst hat. Eine Zurechnung beim Stpfl. kommt dann in Betracht, wenn der Dritte ihm mit der Zahlung etwas zuwenden will (Zuwendungsgedanke, s. Anm. 139). Für die Zurechnung kann es keinen Unterschied machen, ob der Dritte dem Stpfl. einen Betrag schenkt, damit dieser eine eigene Schuld tilgen kann, oder ob der Dritte unmittelbar in Schenkungsabsicht die Schuld des Stpfl. tilgt. Der Zuwendungswille muss sich allerdings feststellen lassen (HAENICKE, DStZ 2006, 793).

**Nachträgliche Genehmigung:** Nach zutreffender Ansicht (VON BORNHAUPT in KSM, § 9 B 51 [7/2003]; HAENICKE, DStZ 2006, 793) ist eine Zurechnung beim Stpfl. auch dann möglich, wenn dieser zunächst nichts von der Zuwendung durch den Dritten weiß. Durch die nachträgliche Genehmigung der Schuldentilgung kann er die Drittzahlung in seine Sphäre verlagern.

**Übertragung auf AfA:** Ein abgekürzter Zahlungsweg ist bei AfA nicht denkbar. Gleichwohl können die Grundsätze über den abgekürzten Zahlungsweg für die Zurechnung von AfA fruchtbar gemacht werden, wenn die AK oder HK von einem Dritten getragen wurden (ebenso SÖFFING, BB 2000, 381 [382]; s. auch § 9 Anm. 43).

#### 141 **cc) Abgekürzter Vertragsweg**

**Rechtsprechungswandel:** Erheblich größere Probleme bereiten die Fälle des abgekürzten Vertragswegs. Hier geht der Dritte eine eigene rechtl. Verpflichtung ein und leistet die entsprechenden Zahlungen. Mit Blick auf den abgekürzten Vertragsweg hat die Rspr. des BFH einer stetigen Wandlung unterlegen. Lehnte der BFH die Abziehbarkeit beim Stpfl. bis in die 1990er-Jahre hinein noch strikt ab (BFH v. 13.3.1996 – VI R 103/95, BStBl. II 1996, 375), ließ er die Frage wenig später ausdrücklich offen (BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782). In einer weiteren Entscheidung wollte der BFH sodann die Abziehbarkeit von Drittaufwand aufgrund eines abgekürzten Vertragswegs bejahen, differenzierte hierbei aber zwischen Bargeschäften des täglichen Lebens (dann Anerkennung des Drittaufwandes) und Dauerschuldverhältnissen (dann keine Anerkennung; s. BFH v. 24.2.2000 – IV R 75/98, BStBl. II 2000, 314; dazu HAENICKE, DStZ 2006, 793). In einer weiteren Entscheidung schließlich (BFH v. 15.11.2005 – IX R 25/03, BStBl. II 2006, 623) erwähnte der BFH das Kriterium der Bargeschäfte des täglichen Lebens nicht mehr, sondern stellte darauf ab, ob ein Geldbetrag zugewendet worden sei.

**Schrifttum:** Die Behandlung des abgekürzten Vertragswegs ist im Schrifttum stark umstritten. Während teilweise eine Gleichstellung mit dem abgekürzten Zahlungsweg vertreten wird (LOSCHELDER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 9 Rn. 70; VON BORNHAUPT in KSM, § 9 B 56, 56a [7/2007]; SÖFFING, BB 2000, 381 [382]), wird die Gleichstellung grundlegend abgelehnt (SEITZ, FR 2006, 201 [207]; auch § 9 Anm. 43). Andere differenzieren zwischen verschiedenen Formen der Zuwendung (WASSERMEYER, DB 1999, 2486).

**Geldzuwendung als entscheidendes Kriterium:** Nach zutreffender Auffassung des BFH (v. 15.11.2005 – IX R 25/03, BStBl. II 2006, 623; v. 15.1.2008 – IX R 45/07, BStBl. II 2008, 572; zust. mittlerweile auch BMF v. 7.7.2008 – IV C 1 - S2211/07710007, BStBl. I 2008, 717) können Aufwendungen beim Stpfl. selbst dann abziehbar sein, wenn der Dritte selbst im eigenen Namen Verträge über das WG des Stpfl. geschlossen und die entsprechende Vergütung getragen hat. Nach dem für das StRecht maßgeblichen wirtschaftlichen Gehalt eines solchen Dreiecksverhältnisses sei die Direktzahlung des Dritten dem Zahlungsumweg über den Stpfl. im Rahmen zweier zweiseitiger Rechtsbeziehungen gleich zu behandeln. Das gelte jedenfalls, wenn Zuwendungsgegenstand ein Geldbetrag sei (BFH v. 15.11.2005 – IX R 25/03, BStBl. II 2006, 623, im Anschluss an SCHNORR, StuW 2003, 222 [236]). Dauerschuldverhältnisse kommen nach Ansicht des BFH nicht als Grundlage für die Zurechnung von Drittaufwand in Betracht. Dem ist mit der Erwägung zuzustimmen, dass bei solchen auf Dauer angelegten Schuldverhältnissen immer auf eigene Rechnung gezahlt wird und dem Begünstigten allenfalls ein obligatorisches Nutzungsrecht zugewendet wird.

#### dd) Drittaufwand bei Sonderausgaben

142

Die soeben dargestellte Rspr. zur Zurechnung von Drittaufwand bei erwerbsichernden Aufwendungen lässt sich nicht auf SA übertragen. Hier hält der BFH in stRspr. am Prinzip der Kostentragung fest (BFH v. 19.4.1989 – X R 2/84, BStBl. II 1989, 683; v. 19.4.1989 – X R 28/86, BStBl. II 1989, 862; v. 8.3.1995 – X R 80/91, BStBl. II 1995, 637). Der BFH argumentiert, dass der Stpfl. bei Zahlungen Dritter niemals zivilrechtl. Verfügungsmacht über die zugewendeten Beträge erlange, sondern lediglich wirtschaftlich begünstigt sei. Das reiche für eine Zurechnung von Drittaufwand nicht aus. Diese Begründung erscheint nicht vollends überzeugend, ist doch die wirtschaftliche Betrachtungsweise im StRecht idR entscheidend. Warum dies im Falle von SA anders sein soll, erschließt sich nicht.

#### ee) Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Dritte

143

Wenn der Stpfl. Aufwendungen eines Dritten trägt, ohne dass die Aufwendungen des Stpfl. durch seine eigene Einkünfteerzielung veranlasst sind, dann liegen private Zuwendungen des Stpfl. an den Dritten und bei diesem ggf. BA oder WK vor, da die Einkunftsquelle, bei der die Aufwendungen entstehen, durch die Übernahme der Aufwendungen seitens des Stpfl. nicht auf ihn übergeht (s. auch § 9 Anm. 44). Anders liegt es allerdings, wenn Aufwendungen für ein WG gemacht werden, die zwar dem Stpfl. nicht (allein) gehört, das er jedoch wirtschaftlich nutzen darf. So hat der BFH etwa entschieden, dass der Stpfl. HK für ein im Miteigentum stehendes WG, die er allein getragen hat, in einem solchen Fall als eigenen Aufwand abziehen darf (BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281). Auch den Abzug von WK eines Stpfl., die für das im Eigentum des Ehepartners stehende Grundstück entstanden sind, hat der BFH zugelassen

(BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778); s. hierzu näher § 9 Anm. 43.

#### d) Bedeutung der Vermögenszurechnung für die Einkünftezurechnung

##### 144 aa) Grundlegende Aussagen zur Bedeutung der Vermögenszurechnung

**Tatbestandsverwirklichung als entscheidendes Kriterium:** Entgegen der früher hM (s. Anm. 102) richtet sich die Einkünftezurechnung nicht nach der Zurechnung des Vermögens, also insbes. auch nicht nach dem rechtl. oder wirtschaftlichen Eigentum, sondern danach, wer den Tatbestand der Einkünfteerzielung (Abs. 1 Satz 1) verwirklicht (s. Anm. 125). Das ist derjenige, der über die der betreffenden Einkünfteart zugrunde liegende Leistungserstellung disponiert (s. Anm. 125, 130). Gleichwohl kann das rechtl. oder wirtschaftliche Eigentum für die Einkünftezurechnung Bedeutung erlangen, wenn es Grundlage für die Disposition des Stpfl. über die stpfl. Leistung darstellt.

**Unabhängigkeit der persönlichen Zurechnung von Einkünften vom wirtschaftlichen Eigentum an Wirtschaftsgütern:** Die Frage nach dem wirtschaftlichen Eigentum und der tatsächlichen Sachherrschaft über eine Leistungsbeziehung als Merkmal der persönlichen Zurechnung berühren einander insofern, als für das wirtschaftliche Eigentum tatsächliche Sachherrschaft erforderlich ist (§ 39 Abs. 2 AO) und die tatsächliche Sachherrschaft die Erzielung von Einkünften unter Einsatz dieser WG ermöglicht. Aber weder ist der wirtschaftliche Eigentümer stets der Stpfl., der Einkünfte erzielt, noch bedeutet umgekehrt die tatsächliche Sachherrschaft über eine Leistungsbeziehung wirtschaftliches Eigentum.

Nach inzwischen wohl hM im Schrifttum erzielt derjenige Einkünfte, der über die Leistungserbringung disponiert; dies muss nicht der wirtschaftliche oder zivilrechtl. Eigentümer eines WG sein.

BFH v. 28.9.2011 – VIII R 10/08, BStBl. II 2012, 315; RUPPE in DStJG 1 (1979), 7 (14f.); PHILIPOWSKI, StUW 1979, 113 (114); BIERGANS/STOCKINGER, FR 1982, 25 (29); STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, 1983, 29; RÖDDER, DB 1988, 195 (196); LANG/SEER, FR 1992, 637; RAUPACH, FS Beisse, 1997, 403 (411 f.); FISCHER in HHSp., § 39 AO Rn. 29 (3/2013).

Die Zurechnung im StRecht „bestimmt, wer Steueransprüche zu erfüllen hat, die aus der Herrschaft über einzelne Wirtschaftsgüter hergeleitet werden“ (so BVerfG v. 16.12.1970 – 1 BvR 210/68, BStBl. II 1971, 381). Das EStG leitet aber keine Steueransprüche aus der Herrschaft über einzelne WG ab, sondern erfasst nur die Ergebnisse aus bestimmten Formen der Leistungserstellung (Erzielung von Einkünften, s. Anm. 125). Hierbei werden allerdings in mehr oder weniger großem Umfang WG eingesetzt, zB Grund und Boden bei Einkünften gem. § 21, WG des AV und UV bei gewerblichen Einkünften, die Überlassung von Kapital zur Nutzung bei Einkünften gem. § 20 und von anderen WG zur Nutzung bei Einkünften gem. § 21.

**Wirtschaftliches Eigentum als Hilfstatsache:** Die Feststellung, dass ein Stpfl. wirtschaftlicher Eigentümer eines WG ist, ist oft nur Hilfstatsache für die Feststellung, dass ein Stpfl. Einkünfte (unter Einsatz eines WG) erzielt hat. Ein Stpfl., der wirtschaftlicher Eigentümer eines WG ist, ist regelmäßig auch derjenige, der das WG zur Erzielung von Einkünften eingesetzt und damit Einkünfte erzielt hat. So wird denn auch häufig in der Rspr. bei der Untersuchung, ob ein Einkünfteerzielungstatbestand verwirklicht wurde, nur das wirtschaftliche Ei-

gentum geprüft. Allerdings verstellt dies gelegentlich den Blick für die Erfordernisse der Tatbestandsverwirklichung.

Das wirtschaftliche Eigentum wird aber dennoch von der Rspr. weiterhin als ein Maßstab, aber nicht mehr als alleiniger Maßstab zur Beurteilung der persönlichen Zurechnung angesehen, so zB BFH v. 27.9.1988 (VIII R 193/83, BStBl. II 1989, 414), wo es heißt: „Dem Kläger sind die Erträge ... nicht zuzurechnen ... Das ist schon deshalb ausgeschlossen, weil ihm diese Wirtschaftsgüter nicht zuzurechnen waren (§ 11 StAnpG, jetzt § 39 AO 1977) und er auch sonst aufgrund eines Nutzungsrechts nicht befugt war, für eigene Rechnung darüber zu verfügen.“ Der BFH stellt für das wirtschaftliche Eigentum entscheidend darauf ab, ob die Sachherrschaft über das WG für Rechnung eines Dritten ausgeübt werden durfte und auch tatsächlich ausgeübt wurde (BFH v. 27.9.1988 – VIII R 193/83, BStBl. II 1989, 414). Damit ist auch für die Begründung wirtschaftlichen Eigentums maßgebend, auf wessen Rechnung der Stpfl. tätig wird. Gleiches gilt uE für die Rspr. des BFH zur Zurechnung der Einkünfte aus Kapitalforderungen (vgl. BFH v. 20.1.1999 – I R 69/97, BStBl. II 1999, 514; v. 30.1.1986 – IV R 125/83, BStBl. II 1986, 404; v. 4.12.1996 – I R 99/94, BStBl. II 1997, 404). Der BFH geht hier indiziell davon aus, dass der Inhaber der Kapitalforderung auch die entsprechenden Einkünfte erzielt. Dabei nimmt der BFH an, dass grds. der zivilrechtl. Rechtsinhaber auch strechtl. als Inhaber des Kapitalvermögens anzusehen ist. Eine abweichende Zurechnung komme danach nur in Betracht, wenn ein anderer als der zivilrechtl. Darlehensgläubiger wirtschaftlicher Inhaber der fraglichen Darlehensforderung sei (BFH v. 28.9.2011 – VIII R 10/08, BStBl. II 2012, 315).

**bb) Keine Bedeutung der Vermögenszurechnung bei Einkünften mit ausschließlicher Erwerbstätigkeit**

145

Die Zurechnung eines WG kann nur dann Bedeutung für die Zurechnung von Einkünften besitzen, wenn estl. die Kapitalüberlassung als Leistung und die Erzielung von Erträgen aus der Kapitalüberlassung als Einkünfte erfasst wird, sei es, dass der Stpfl. nur Kapital zur Nutzung überlässt (§§ 20, 21), sei es, dass er in Verbindung mit dem Einsatz von Kapital eine Tätigkeit ausübt (§§ 13, 15). Soweit dagegen bei einer Einkunftsart das Ergebnis einer Tätigkeit erfasst wird (§§ 18, 19), hängt die Zurechnung der Einkünfte von der Person des tätig gewordenen Stpfl. ab (vgl. zB BFH v. 18.2.1959 – VI D 1/58 S, BStBl. III 1959, 263 [266], zur Bedeutung des ehelichen Güterstands: Bei Einkünften aus selbständiger Arbeit steht „die persönliche Arbeitsleistung des Berufsträgers im Vordergrund, so dass grundsätzlich die Einkünfte wie bei Arbeitnehmern dem Berufsträger zuzurechnen sind“). Solche Einkünfte kann grds. also nur derjenige erzielen, „der die fraglichen Tätigkeiten und Arbeiten höchstpersönlich ausübt“ (RUPPE in RUPPE, Familienverträge und Individualbesteuerung, 1976, 10). Ausnahmen von dem Erfordernis der höchstpersönlichen Tätigkeit gelten, soweit Mitarbeiter beschäftigt werden (s. § 18 Anm. 224 ff.) oder ein offener Stellvertreter tätig wird (BFH v. 24.6.1976 – IV R 173/74, BStBl. II 1976, 643) oder – dies aber selten – bei der Tätigkeit der Vermögenseinsatz im Vordergrund steht (vgl. BFH v. 9.1.1964 – IV 93/62 U, BStBl. II 1964, 206, betr. Übertragung eines Urheberrechts durch einen Ordensangehörigen auf den Orden als Übertragung der Einkunftsquelle).

146 **cc) Bedeutung der Vermögenszurechnung bei Einkünften mit Kapitaleinsatz**

**Unabhängigkeit der Dispositionsbefugnis von der Eigentümerposition:** Besteht die der Einkünfteerzielung dienende Leistung ausschließlich oder zT in Kapitaleinsatz (wie idR bei betrieblichen Einkünften iSd. §§ 13, 15, 18, ferner bei §§ 20, 21), dann muss gleichwohl die für die Zurechnung maßgebliche Dispositionsmöglichkeit nicht Ausfluss einer Eigentümerposition sein (s. Anm. 131). Allenfalls besteht ein Regel-Ausnahmeverhältnis; falls aber rechtl. bzw. wirtschaftliches Eigentum und die für die Leistungserstellung erforderliche Dispositionsmöglichkeit auseinanderfallen, entscheidet die Dispositionsmöglichkeit über die Zurechnung (BFH v. 28.9.2011 – VIII R 10/08, BStBl. II 2012, 315).

**Zurechnung zum wirtschaftlichen Eigentümer als Regelfall:** Im Regelfall ist es der (wirtschaftliche) Eigentümer eines WG, der es zur Erzielung von Einkünften verwendet. Die Zurechnung eines WG zu einem bestimmten Stpfl. wird daher im Allgemeinen dafür sprechen, dass ihm auch die mit Hilfe des WG erzielten Einkünfte zuzurechnen sind, so dem Eigentümer eines von ihm unterhaltenen Betriebs (BFH v. 7.10.1982 – IV R 186/79, BStBl. II 1983, 73; v. 2.2.1989 – IV R 96/87, BStBl. II 1989, 504, betr. LuF bei Ehegatten), dem Eigentümer eines von ihm vermieteten Grundstücks (vgl. zB FG Nürnberg v. 13.5.1977 – III 176/76, EFG 1977, 4873, rkr., betr. fortbestehendes wirtschaftliches Eigentum des Vaters an bürgerlich-rechtl. seinen Kindern übereigneten Grundstücken), dem zivilrechtl. Inhaber des Kapitalvermögens (BFH v. 28.9.2011 – VIII R 10/08, BStBl. II 2012, 315), dem Inhaber eines Wertpapiers usw. (SÖFFING, StbJb. 1978/79, 306).

**Treuhand:** Die Zurechnung von Treugut beim Treugeber (s. Anm. 340) führt grds. dazu, dass ihm die Einkünfte aus dem Treugut zuzurechnen sind (das Entgelt für die Treuhandtätigkeit ist durch die Erzielung der Einkünfte aus dem Treugut veranlasst und bildet daher eine BA oder WK bei den Einkünften aus dem Treugut).

**Weitere Ausnahmefälle:** In Ausnahmefällen folgt die Zurechnung der Einkünfte nicht der Zuordnung von WG, besonders bei Nutzung eines fremden WG aufgrund eines dinglichen oder schuldrechtl. Nutzungsrechts. So erzielt zB der Mieter oder Pächter, der im eigenen Namen untervermietet, Einkünfte aus der Nutzung eines fremden WG (BFH v. 26.3.1971 – VI R 131–135/68, BStBl. II 1971, 478; v. 26.10.1971 – VIII R 137/70, BStBl. II 1972, 215); vgl. ferner BFH v. 5.7.1978 (I R 97/75, BStBl. II 1979, 40, gegen FG München v. 25.2.1975 – II 208/73 E, EFG 1975, 318, nrkr.) betr. Nutzung von Kindesvermögen im elterlichen Betrieb.

147 **dd) Zurechnung von wirtschaftlichem Eigentum**

**Schrifttum:** REUTER, Die beiden Zurechnungsmaßstäbe des § 11 Ziff. 5 StAnpG für die Zurechnung von Gesamthandsvermögen, StuW 1962, 459; SEELIGER, Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums im Steuerrecht, Stuttgart 1962; WÜNDISCH, Zum Begriff „Wirtschaftliches Eigentum“, FR 1969, 149; DÖLLERER, Leasing – wirtschaftliches Eigentum oder Nutzungsrecht?, BB 1971, 535; FELIX, Der Nießbrauch in der Besteuerungspraxis, StbKongrRep. 1972, 371; VAN DER VELDE, Steuerliche Behandlung von Pensionsgeschäften mit Wertpapieren und steuerfreien Zinsen, StuW 1972, 270; HAAS, Das Verhältnis des Zivilrechts zum Steuerrecht und das wirtschaftliche Eigentum in der Rechtsprechung des BFH, DStZ 1975, 363; KURZ, Die betriebliche Nutzung von Fremd- und Ehegattengrundstücken im Ertragsteuerrecht nach der neueren BFH-Rechtsprechung, FR 1977, 1; SIGLOCH, Strukturfehler der Steuergesetze, JbFStR 1977/78, 45; CLEMM, Zurechnungspro-

bleme; rechtliches/wirtschaftliches Eigentum, JbFStR 1979/80, 177; HÜTZ, Das wirtschaftliche Eigentum im Urteil des BFH, FR 1979, 607; RUPPEL, Der Grundstücks-(Gebäude-)teil mit Eigenfunktion – Ersatzfigur des wirtschaftlichen Eigentums?, DStR 1979, 69; KASSHLI-KE, Der Pächter eines Mineralgewinnungsrechts als wirtschaftlicher Eigentümer, Inf. 1980, 240; KURZ, § 41 Abs. 1 AO im Verhältnis zum wirtschaftlichen Eigentum nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO, DSz 1980, 451; SÖFFING, Wirtschaftliches Eigentum bei Nießbrauch, in Deutscher Steuerberaterstag 1981, Bonn 1982, 84; WERNDL, Wirtschaftliches Eigentum, Köln/Wien 1983; GLOY, Lohnzahlung an Dritte, BB 1986, 566; STOBBE, Ist der Maßgeblichkeitsgrundsatz bei der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums anwendbar?, BB 1990, 518; FISCHER, Wirtschaftliches Eigentum am Gebäude auf fremdem Grund und Boden, DStR 2001, 2014; HERFF, Wirtschaftliches Eigentum im Ertrag- und Erbschaftsteuerrecht, KÖSDI 2001, 12885; WARTH/PLENK, Eigentum im Zivil- und Steuerrecht, StuStud. 2009, 61; SCHMID, Das wirtschaftliche Eigentum an Forderungen, DStR 2010, 145; Götz/HÜLSMANN, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, Herne, 10. Aufl. 2014.

**Begriff des wirtschaftlichen Eigentums** (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO): Danach besteht wirtschaftliches Eigentum an einem WG, wenn ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über das WG in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche ND von der Einwirkung auf das WG wirtschaftlich ausschließen kann. Diese Regelung fußt auf der Arbeit von SEELIGER, Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums, 1962, 89.

Die Rspr. hatte sich dessen Formulierung inhaltlich bereits vor der AO 1977 angeschlossen (BFH v. 18.11.1970 – I 133/64, BStBl. II 1971, 133; v. 14.11.1974 – IV R 3/70, BStBl. II 1975, 281 [283]; ebenso dann weiter BFH v. 8.3.1977 – VIII R 180/74, BStBl. II 1977, 629; v. 27.9.1988 – VIII R 193/83, BStBl. II 1989, 414; v. 15.2.2001 – III R 130/95, BFH/NV 2001, 1041; v. 18.7.2001 – X R 23/99, BStBl. II 2002, 281; v. 20.7.2010 – IX R 38/09, BFH/NV 2011, 41; v. 1.8.2012 – IX R 6/11, BFH/NV 2013, 9).

BFH v. 18.11.1970 (I 133/64, BStBl. II 1971, 133) verlangt, dass der Stpfl. nicht nur die durch den bürgerlich-rechtl. Eigentümer grds. nicht einschränkbare Sachherrschaft auch tatsächlich ausübt, sondern „daß ihm die Erträge aus dem Objekt zufließen“; ähnlich DÖLLERER, BB 1971, 535: Wirtschaftlicher Eigentümer ist, wer die Substanz (die Chance der Wertsteigerung und das Risiko der Wertminderung und des Verlustes) sowie den Ertrag einer Sache vollständig und auf Dauer tatsächlich hat; vgl. FISCHER in HHSP., § 39 AO Rn. 75 (3/2013); ferner CLEMM (JbFStR 1979/80, 178). Vgl. auch BFH v. 27.9.1988 (III R 193/83, BStBl. II 1989, 414), wonach Voraussetzung des wirtschaftlichen Eigentums ist, dass die Sachherrschaft über ein WG auf eigene Rechnung ausgeübt wird. Zurechnung des WG und Zurechnung seiner Erträge sind aber zwei verschiedene Dinge, s. Anm. 144.

Mit der Bezeichnung „wirtschaftliches Eigentum“ ist nicht ein besonderer, vom bürgerlichen Recht abweichender stl. Eigentumsbegriff gemeint, sondern die persönliche Zurechnung von WG nach Maßgabe des wirtschaftlichen Sachverhalts und deshalb ggf. ausnahmsweise abweichend vom bürgerlich-rechtl. Eigentum (ausführlich FISCHER in HHSP., § 39 AO Rn. 71 ff. [3/2013]).

**Rechtssystematische Grundlage für die Zurechnung von WG nach dem wirtschaftlichen Eigentum** ist die sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise, dh. die Tatsache, dass bei der Subsumtion eines Sachverhalts unter einen steuergesetzlichen Tatbestand grds. die wirtschaftliche Bedeutung des Sachverhalts maßgebend ist

§ 39 AO „ist ein Anwendungsfall des das Steuerrecht beherrschenden Grundsatzes, daß für die Besteuerung nicht die äußere Rechtsform, sondern die tatsächlichen Verhältnisse, wie sie sich bei wirtschaftlicher Betrachtung darstellen, maßgebend sind“ (Begründung zum Entwurf der AO 1977, BTDrucks. 7/79, 113; krit. zu § 39 Abs. 2

StGLOCH, JbFStR 1977/78, 45 [71-76]). „Der Staat will den besteuern, der als Inhaber der vollen wirtschaftlichen Verfügungsmacht den Nutzen aus dem Wirtschaftsgut zieht“ (RFH v. 4.12.41, RStBl. 1942, 406). Vgl. auch BFH v. 14.11.1974 (IV R 3/70, BStBl. II 1975, 281 [283]); „Entscheidend für die Anwendung der im StRcht zulässigen wirtschaftlichen Betrachtungsweise (vgl. hierzu die Entscheidung des BVerfG v. 15.7.1969 – 1 BvR 457/66, BVerfGE 26, 327 [335]) ist nicht das formal Erklärte oder formalrechtl. Bestehende, sondern das wirtschaftlich Gewollte und de facto Bewirkte (vgl. BFH, Urt. v. 18.11.1970 – I 133/64, BStBl. II 1971, 133 Abschn. I). Es kommt im StRcht nicht auf die rechtstechnische Einkleidung des Sachverhalts, sondern auf dessen tatsächlichen Inhalt an (vgl. die BVerfG-Entscheidung v. 22.7.1970 – 1 BvR 285/66, 445/67 und 192/69, BVerfGE 29, 104 [117]).“

Zu § 11 StAnpG – Vorläufer des § 39 AO 1977 – bemerkte der BFH, die Vorschrift „enthält keine abschließende Regelung der Fälle wirtschaftlichen Eigentums. Vielmehr handelt es sich nur um Beispiele für den allgemeinen Gedanken, daß eine Sache, über die ein anderer als der Eigentümer objektiv diejenige wirtschaftliche Herrschaft ausübt, deren gewöhnlicher Ausdruck das Eigentum ist, für die Besteuerung nicht dem Eigentümer, sondern dem anderen zuzurechnen ist“ (BFH v. 18.11.1970 – I 133/64, BStBl. II 1971, 133).

**Die Grundlage für das Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums** muss nicht (wie BFH v. 27.10.1970 – II 72/65, BStBl. II 1971, 278, zu meinen scheint) rechtlicher, sie kann auch tatsächlicher Art sein (deutlich BFH v. 15.2.2001 – III R 130/95, BFH/NV 2001, 1041; DStRE 2001, 971; v. 20.7.2010 – IX R 38/09, BFH/NV 2011, 41; GmbHR 2011, 97). Beispiele: Der Stpfl. ist Dieb, Hehler, gutgläubiger Erwerber einer abhandengekommenen Sache (§ 935 BGB), Erwerber aufgrund nichtigen Rechtsgeschäfts (BFH v. 10.4.1973 – VIII R 157/72, BStBl. II 1973, 595), vermeintlicher Erbe. Maßgebend ist das „Gesamtbild der Verhältnisse“ des einzelnen Falls.

StRspr., zB BFH v. 18.11.1970 – I 133/64, BStBl. II 1971, 133; v. 14.11.1974 – IV R 3/70, BStBl. II 1975, 281 (283); v. 21.12.1978 – III R 20/77, BStBl. II 1979, 466; v. 15.2.2001 – III R 130/95, BFH/NV 2001, 1041; DStRE 2001, 971; v. 20.7.2010 – IX R 38/09, BFH/NV 2011, 41; GmbHR 2011, 97.

**Maßgebender Zeitraum:** Wirtschaftliches Eigentum kann nicht rückwirkend erworben oder verloren werden (BFH v. 27.4.1956 – III 41/56 S, BStBl. II 1956, 203; v. 10.4.1973 – VIII R 157/72, BStBl. II 1973, 595, betr. Rücktritt vom Kaufvertrag vor Erlangung des bürgerlich-rechtl. Eigentums; v. 11.5.2006 – IV 208/04, BFH/NV 2006, 1823; v. 20.10.2011 – IV R 35/08, BFH/NV 2012, 377, betr. Grundstückskauf). Wirtschaftliches Eigentum beruht auf tatsächlichen, wirtschaftlichen Verhältnissen; diese können nicht rückwirkend eintreten oder fortfallen (vgl. BFH v. 15.3.1973 – VIII R 150/70, BStBl. II 1973, 593; v. 10.4.1973 – VIII R 157/72, BStBl. II 1973, 59; v. 11.5.2006 – IV 208/04, BFH/NV 2006, 1823; v. 20.10.2011 – IV R 35/08, BFH/NV 2012, 3775). Ob wirtschaftliches Eigentum besteht, ist anlässlich der Beurteilung des einzelnen VZ jeweils neu zu entscheiden.

### Verfahrensfragen:

► **Nachweisungslast:** Dass das wirtschaftliche Eigentum vom bürgerlich-rechtl. Eigentum abweicht, kommt nur ausnahmsweise vor.

BFH v. 23.5.1952 – III 62/52 U, BStBl. III 1952, 190; v. 8.2.1957 – III 257/56 U, BStBl. III 1957, 126; v. 4.12.1962 – VI 255/62, HFR 1964, 2 StRK EStG (bis 1974) § 21 R. 132; v. 31.1.1964 – VI 52/63 und v. 21.2.1964 – VI 91/63, StRK EStG (bis 1974) § 7b R. 82, 83; v. 21.2.1967 – VI 263/65, BStBl. II 1967, 311; v. 9.11.1971 – VIII R 97/69, BStBl. II 1972, 314; v. 21.12.1978 – III R 20/77, BStBl. II 1979, 466.

Deshalb muss derjenige den Nachweis des Ausnahmefalls führen, der sich darauf beruft; das gilt sowohl für den Stpfl. als auch für das FA. Dabei genügt

nicht der Hinweis auf einen einzelnen Umstand, der für wirtschaftliches Eigentum spricht; vielmehr muss dargelegt werden, dass – wie Rspr. und FinVerw. sich oft ausdrücken – „das Gesamtbild der Verhältnisse“, dh. die Würdigung aller Umstände des Falls, für wirtschaftliches Eigentum spricht (glA VAN DER VELDE, Stuw 1972, 270 [273]).

► *Keine doppelte Zurechnung*: Ein WG (oder Miteigentumsanteil) kann nur einem Eigentümer (oder mehreren Miteigentümern anteilig), nicht aber sowohl dem einen als auch einem anderen Stpfl. zugerechnet werden; vgl. § 174 AO, dazu BdF v. 1.10.1976, BStBl. I 1976, 611.

**Einzelfragen**: Zum wirtschaftlichen Eigentum des Nießbrauchers s. Anm. 212; bei Leasing s. § 5 Anm. 1100 ff.; bei Pensionsgeschäften s. § 5 Anm. 1558 ff.

**e) Bedeutung der Zurechnung einer Einkunftsquelle für die Zurechnung der Einkünfte** 148

Geht man von der Bezeichnung „Einkunftsquelle“ (s. Anm. 76) aus, so sind Einkünfte dem Inhaber der Einkunftsquelle zuzurechnen, aus der die Einkünfte erzielt werden (über Zurechnung beim Rechtsnachfolger s. § 24 Nr. 2, dazu Anm. 161). Da aber Einkunftsquelle regelmäßig ein Leistungsverhältnis ist (s. Anm. 68, 102) und die Einkünfte dann in den Ergebnissen aus den Leistungen des Stpfl. bestehen, bilden „Zurechnung der Einkunftsquelle“ und „Zurechnung der Einkünfte“ zwei Bezeichnungen für die Zurechnung der Verwirklichung des Tatbestands der Einkünfteerzielung. Bedeutung erlangt die Verwendung des Begriffs „Einkunftsquelle“ zur Kennzeichnung, dass keine estl. unbeachtliche Verfügung über Einkünfte (s. Anm. 150 ff.) vorliegt, sondern dass dem Rechtsnachfolger mit der Einräumung der Dispositionsmöglichkeit über die Leistungserstellung (s. Anm. 130) die Quelle für ihre originär zufließenden Einkünfte übertragen wurde (zur „Verfügung über die Einkunftsquelle“ s. Anm. 152).

Einstweilen frei.

149

**f) Verfügung über einen Zurechnungsgegenstand**

**aa) Verfügung über erzielte Einkünfte**

150

Verfügung über Einkünfte meint die Übertragung der Dispositionsbefugnis über Einkünfte, nicht aber über die der Einkünfteerzielung zugrunde liegende Leistungserstellung (als Einkunftsquelle, s. Anm. 102, 152). Für die estl. Tatbestandsverwirklichung ist die Dispositionsmöglichkeit über die Einkünfte nicht erforderlich (s. Anm. 132). Daher vermag die Verfügung (= Disposition) über die Einkünfte auch nicht die auf der Tatbestandsverwirklichung fußende Zurechnung der Einkünfte zu ändern.

**Abgrenzung zwischen Verfügung und Änderung von Einkünften**: Verfügung über Einkünfte ist Einkünfteverwendung (s. „Freiwillige Verfügung über Einkünfte und zwangsweise Überführung von Einkünften auf einen Dritten“). Davon zu unterscheiden ist die Änderung von Einkünften als Vorgang, der noch im Rahmen der Einkünfteerzielung liegt (zB Minderung des Preises einer verkauften Ware, des berechneten Honorars). Fraglich kann hier im Hinblick auf den Grundsatz der Abschnittsbesteuerung im einzelnen Fall allerdings sein, ob sich die Änderung im gleichen stl. maßgebenden Zeitraum (Wj. oder Kj.) auf das ursprüngliche Beziehen der Einkünfte oder in einem späteren Zeitraum als neuer Vorgang der Gestaltung von Einkünften auswirkt. Vgl. zB § 6 Anm. 288–291 und § 7 Anm. 132 über Änderung von AK.

**Freiwillige Verfügung über Einkünfte und zwangsweise Überführung von Einkünften auf einen Dritten:** Im Allgemeinen verfügt der Stpfl. über Einkünfte freiwillig. Jedoch kann auf seine Einkünfte auch von Dritten Einfluss genommen werden, zB durch Lohnpfändung oder durch Pfändung eines ertragbringenden WG. Die estl. Beurteilung ist in beiden Fällen die gleiche (s. Anm. 340), deshalb sprechen wir in den folgenden Anmerkungen idR nur von der (freiwilligen) Verfügung des Stpfl. über seine Einkünfte.

► *Freiwillige Verfügung über Einkünfte:* Erzielte Einkünfte sind Vermögen geworden. Was mit solchen Vermögensbestandteilen geschieht, ist für Höhe und Zurechnung der einmal erzielten Einkünfte unerheblich (stRspr., zB BFH v. 24.6.1976 – IV R 173/74, BStBl. II 1976, 643; v. 23.1.1985 – I R 64/81, BStBl. II 1985, 330). Die Verwendung solchen Vermögens kann sich nur noch als neuer Vorgang im Rahmen der Erzielung von Einkünften (zB Verwendung des Vorjahrgewinns für Werbung im laufenden Wj., von privaten Kapitalerträgen für BA) oder von Einkommen (als SA oder agB) auswirken, die Höhe der bezogenen Einkünfte aber nicht mehr beeinflussen, selbst wenn die Verwendung des Vermögens unfreiwillig erfolgt.

BFH v. 11.4.1961 (I 129/60 U, BStBl. II 1961, 352) verlangt für die Zurechnung von Erträgen außer Zufluss, dass sie beim Empfänger „verbleiben“. Mit der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht ist aber der Zugang der Einkünfte eingetreten; ihr späterer Verlust oder ihre Herausgabe wegen unberechtigten Empfangs bewirkt nicht rückwirkend den Fortfall der Einkünfte (glA BFH v. 30.3.1967 – IV 394/62, BStBl. II 1967, 519), sondern BA oder WK im Jahr des Abflusses oder einen estl. unbeachtlichen Vermögensverlust; vgl. zB BFH v. 17.8.1967 (IV R 80/67, BStBl. II 1968, 93): „Gibt ein Steuerpflichtiger einen entgeltlich erworbenen Gewerbebetrieb wegen Unwirksamkeit des Erwerbsvorgangs später an den Veräußerer zurück, so führt das in der Regel nicht zu einer Berichtigung der Einkommensteuerveranlagungen des Steuerpflichtigen.“

► *Zwangsweise Überführung der Einkünfte auf einen Dritten* ist ebenso zu beurteilen wie die freiwillige Verfügung über Einkünfte; zB Gehaltspfändung zur Tilgung privater Schulden des Stpfl.; Verwendung von Erträgen der Insolvenzmasse zur Tilgung von Schulden des Gemeinschuldners (RFH v. 22.6.1938, RStBl. 1938, 669). Die einkunftserzeugende Tätigkeit des Stpfl. oder das sonstige einkunftserzielende tatsächliche oder rechtl. Verhältnis (zB Eigentum von BV, Mietvertrag, Inhaberschaft von Wertpapieren) dauert fort und hat in der Entschließung des Stpfl. ihren Grund, nur die Früchte seiner Tätigkeit usw. fließen vorübergehend zwangsweise einem Dritten zu.

**Unentgeltliche Verfügung über Einkünfte:** Sie ist Einkünfteverwendung (s. „Freiwillige Verfügung über Einkünfte“) und vermag daher die Zurechnung der Einkünfte auf den Stpfl., der sie erzielt hat, nicht zu ändern.

Die Einkünfte fließen dem Stpfl. in dem Augenblick zu, in welchem der Zuwendungsempfänger die wirtschaftliche Verfügungsmacht über sie erhält, denn wirtschaftlich gehen diese Einkünfte zunächst für einen Augenblick durch die wirtschaftliche Verfügungsmacht des Stpfl., aus der sie (durch die im Voraus erfolgte Verfügung) dann sogleich an den Zuwendungsempfänger gelangen; es wird nur der Zahlungsweg abgekürzt (glA RFH v. 22.6.1938, RStBl. 1938, 669).

#### **Beispiele:**

► *Arbeitslohn:* OVGSt. Bd. 15, 23; RFH v. 19.5.1926 (Kartei EStG 1925 § 36 Rn. 3); v. 9.3.1927 (RFHE 21, 27) und v. 29.7.1936 (RStBl. 1936, 1097) betr. Zahlung von Gehalt an einen Pensionsfonds (s. auch § 19 Anm. 120 ff.).

- ▶ *Erbbauzinsen*: BFH v. 30.3.1979 (III R 88/77, BStBl. II 1979, 540) betr. Ermächtigung eines Dritten, die Erbbauzinsen anstelle des Grundstückseigentümers einzuziehen.
- ▶ *Förderzinsen*, zB für Ausbeutung von Kies oder Steinen:  
RFH v. 10.10.1928 (StuW 1929, 228; Kartei, EStG, 1925, § 26, Rn. 10); BFH v. 4.9.1959 – VI 176/58 (StRK EStG [bis 1974] § 12 Ziff. 2 Rn. 22); v. 17.12.1965 (VI 294/64 U, BStBl. II 1966, 244; aber ggf. dauernde Last).
- ▶ *Gewinnansprüche*: RFH v. 17.6.1931 (RStBl.1931, 633) und v. 13.9.1932 (RStBl. 1931, 1023) betr. Abtretung des Anspruchs auf künftige Gewinnausschüttungen einer GmbH; v. 27.5.1936 (StuW 1936, 326; Kartei EStG 1934 § 18 Abs. 1 Ziff. 1 Rn. 16); BFH v. 8.1.1963 – I 268/61 U, BStBl. II 1963, 138; v. 13.5.1976 – IV R 83/75, BStBl. II 1976, 592, („Quotennießbrauchs-Urteil“) betr. Abtretung von Gewinnanteilen an einer PersGes.; v. 18.7.1974 – IV B 34/74, BStBl. II 1974, 740, Abschn. 2a) betr. stl. nicht anerkannte Unterbeteiligung an einer Kommanditbeteiligung; vgl. zur Abtretung von Gewinnansprüchen zusammen mit dem Anteil an KapGes. bzw. bei Abtretung abgezinster Sparkassenbriefe BFH v. 9.3.1982 – VIII R 160/81, BStBl. II 1982, 540; v. 21.5.1986 – I R 199/84, BStBl. II 1986, 794.
- ▶ *Honorar*: FG Münster v. 3.7.1968 – VII 956/67 E, EFG 1969, 77, rkr. betr. Leistung von Honorar an die Ehefrau eines Architekten statt an ihn selbst.
- ▶ *Maklerprovision*: BFH v. 24.6.1976 – IV R 173/74, BStBl. II 1976, 643, die Vereinbarung eines Grundstücksmaklers mit seinem Sohn, die Tätigkeit im Innenverhältnis als Stellvertreter des Sohns auszuüben, bildet eine stl. unbeachtliche Zuwendung der durch den Stpfl. selbst erzielten Einkünfte an den Sohn.
- ▶ *Mieteinnahmen*: RFH v. 2.3.1932 (StuW 1932, 984) betr. Abtretung von Mieteinnahmen an die Tochter als Aussteuer; BFH v. 28.6.1963 – VI 281/61, StRK EStG (bis 1974) § 21 R. 150 betr. Überlassung der Einziehung von Mieteinnahmen einer Nießbraucherin an ihre Kinder; v. 27.9.1973 – VIII R 71/69, BStBl. II 1974, 101, Abschn. 1 betr. Zahlung von Mietzinsen an einen Angehörigen des vermietenden Eigentümers; v. 28.2.1958 – VI 283/57, StRK EStG (bis 1974) § 21 R. 71 betr. schenkweise Aufteilung von Mieteinkünften einer Erbengemeinschaft abweichend von den Miteigentumsanteilen; v. 21.8.1964 – VI 252/63, StRK EStG (bis 1974) § 12 Ziff. 2 R. 46 betr. unentgeltliche Überlassung der Nutzung eines Mietwohngrundstücks; v. 26.3.1971 – VI R 131–135 68, BStBl. II 1971, 478: Gründung einer „Innengesellschaft“ zwischen dem Eigentümer eines Grundstücks und Angehörigen beteiligt Letztere nicht an der Einkunftsquelle bei den Einkünften aus VuV; FG Saarl. v. 17.7.1979 – 272/77, EFG 1979, 546, rkr. betr. Zahlung fester Beträge aus Mieteinnahmen. Der Anspruch auf jährliche Überschüsse aus einem Grundstück ist auch bei dinglicher Sicherung obligatorisch, nicht nießbrauchsähnlich; vgl. BFH v. 26.7.1963 – III 13/60 U, BStBl. II 1963, 434, betr. Sicherungshypothek. Zu schuldrechtl. Nutzungsrechten s. Anm. 321.
- ▶ *Nießbrauch*: BFH v. 1.2.1972 – VIII R 118/71, BStBl. II 1972, 347; zust. FELIX, StbKongrRep. 1972, 371 (374): Abtretung eines Nießbrauchs ist bürgerlich-rechtl. nicht möglich, der Stpfl. kann nur seine Ausübung einem Dritten überlassen (§ 1059 BGB), ihm sind dann aber die Früchte des Nießbrauchs weiterhin zuzurechnen; zur ausnahmsweisen Zurechnung beim Ausübungsberechtigten s. Anm. 314.
- ▶ *Versorgungsansprüche* eines geschiedenen Ehegatten an den anderen Ehegatten im Rahmen des Versorgungsausgleichs gem. § 21 VersAusglG: Der ausgleichs-

verpflichtete Ehegatte muss sich die Versorgungsbezüge auch insoweit zurechnen lassen, als sie nicht an ihn, sondern kraft der Abtretung an den anderen Ehegatten gezahlt werden; s. § 19 Anm. 324.

► *Zinsen aus Kapitalvermögen*: BFH v. 11.1.1957 – VI 5/54 U, BStBl. II 1957, 68.

**Entgeltliche Verfügung über Einkünfte**: Sie führt, wenn nicht die Einkunftsquelle übertragen wird (zur Verfügung über die Einkunftsquelle s. Anm. 152), nicht zu einer Änderung der Zurechnung (BFH v. 23.1.1985 – I R 64/81, BStBl. II 1985, 330; zur Ausnahme nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a s. Anm. 138). Beim Erwerber liegt im Empfang des Abtretungsbetrags lediglich die Einziehung einer an ihn abgetretenen Forderung (BFH v. 11.12.1968 – I 250/64, BStBl. II 1969, 188 [189]). Fraglich kann nur sein, wann und in welcher Höhe der verfügende Stpfl. die Einkünfte zu versteuern hat

- im Zeitpunkt und in Höhe des von ihm von seinem Rechtsnachfolger für die Verfügung vereinnahmten Entgelts oder
- im Zeitpunkt und in Höhe des Zuflusses bei dem Rechtsnachfolger (wie im Falle der unentgeltlichen Verfügung, s. „Unentgeltliche Verfügung über Einkünfte“).

► *Versteuerung im Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts* durch den Stpfl. erfolgt:

- bei Veräußerung von Einkünften aus einem BV mit Gewinnermittlung durch BV-Vergleich: Der Stpfl. hat den Anspruch auf die Gegenleistung zu aktivieren und realisiert damit Gewinn (ebenso RUPPE in DStJG 10 [1987], 45 [64]: entgeltliche Rechtsnachfolge führt selbst zur Realisierung beim Rechtsvorgänger);
- bei Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen (§ 21 Abs. 1 Nr. 4): StPflicht bei Zufluss des Veräußerungsentgelts.

**Beispiel**: Der Stpfl. tritt einem Dritten die Ansprüche auf die Mieteinnahmen aus seinem Miethaus für die nächsten zwei Jahre gegen eine einmalige Zahlung (oder gegen Erlass einer Schuld oder gegen einen sonstigen geldwerten Vorteil) ab. In diesem Fall bildet die Gegenleistung beim Stpfl. bereits im Jahr ihres Zuflusses Einkünfte aus Vermietung. Anders, wenn der Stpfl. eine Schuld tilgt, indem er dem Gläubiger gestattet, die Mieteinnahmen zu kassieren: Dann liegt idR nur eine Sicherungsabtretung vor, die Mieteinnahmen fließen dem Stpfl. erst bei ihrer Vereinnahmung durch den Gläubiger zu.

- bei Veräußerung von Zins- und Dividendenscheinen ohne das zugehörige Stammrecht (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a): StPflicht bei Zufluss des Veräußerungsentgelts (s. Anm. 138).

Auch in anderen Fällen wurde verschiedentlich der Standpunkt vertreten, bei entgeltlicher Abtretung einer Forderung sei der Abtretende mit dem empfangenen Entgelt stpfl. (vgl. RFH v. 9.3.1927, RFHE 21, 27, betr. Abtretung von Lohnforderung). Dies wurde idR „aus § 24 Abs. 1 Nr. 1 und dem dort verankerten Surrogationsprinzip“ abgeleitet (so RUPPE in DStJG 10 [1987], 45 [64]; zum Surrogationsprinzip s. Anm. 138). In neuerer Zeit tendieren Schrifttum und Rspr. (von Ausnahmen abgesehen) eher dahin, den Zufluss im Fall der entgeltlichen Abtretung erst mit Zufluss beim neuen Gläubiger (Zessionar) anzusehen (s. „Versteuerung im Zeitpunkt der Vereinnahmung durch den Dritten“).

► *Versteuerung im Zeitpunkt der Vereinnahmung durch den Dritten*:

- ▷ *Regelfall*: Während früher die Versteuerung durch den Stpfl. im Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts für die Abtretung als notwendig angesehen wurde, wird heute in den nicht unter § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a, § 21 Abs. 1 Nr. 4 fallenden Fällen wie bei unentgeltlicher Abtretung erst im Zeit-

punkt des Forderungseinzugs beim Gläubiger (Zessionar) eine Versteuerung durch den Stpfl. verlangt.

Vgl. § 19 Anm. 68; KRÜGER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 11 Rn. 50 „Abtretung“; HEINICKE in DSTjG 10 (1987), 99 (120); TRZASKALIK in KSM, § 11 Rn. B 16 (4/1998); GILOY, BB 1986, 566; FG Ba.-Württ. v. 4.9.1984 – I 212/82, EFG 1985, 174, rkr.; hinsichtlich Auszahlung der Beträge durch den Vergütungsschuldner ist die Abzugsteuer zu Lasten des Abtretenden abzuziehen, wie wenn der Anspruch nicht abgetreten worden wäre (BFH v. 23.1.1985 – I R 64/81, BStBl. II 1985, 330 [331], unter Bezugnahme auf RFH v. 9.3.27, RFHE 21, 27 [30]).

- ▷ *Ausnahmen:* Es erfolgt bereits eine Besteuerung des Abtretungsentgelts, wenn die abgetretene Forderung fällig, unbestritten und einziehbar ist (vgl. BFH v. 22.4.1966 – VI 137/65, BStBl. II 1966, 394, betr. Abtretung an Erfüllung statt gem. § 364 Abs. 1 BGB) oder wenn der Abtretende zugleich einen Vorteil erhält, z.B. die Befreiung von einer Verbindlichkeit gegenüber dem Abtretungsempfänger (Abtretung an Zahlungs statt; vgl. FG Ba.-Württ. v. 4.9.1984 – I 212/82, EFG 1985, 174, rkr.).

### bb) Verfügung über einzelne künftige Einkünfte

151

**Rechtsformen der Verfügung über einzelne künftige Einkünfte** sind besonders Abtretung einer Forderung (§ 398 BGB), Vertrag zugunsten Dritter (§ 328 BGB; s. zB § 19 Anm. 420 ff. über Direktversicherung zugunsten von ArbN) und Anweisung an den Schuldner zur Leistung an einen Dritten statt an den Stpfl. (§ 783 BGB). Hierher gehören aber auch die Fälle einer verunglückten Übertragung der Einkunftsquelle, also die Fälle, in denen bürgerlich-rechtl. wirksame Maßnahmen stl. nicht anerkannt, dh. als wirtschaftlich nicht vollzogen behandelt werden, zB die Übertragung eines WG oder die Begründung einer Darlehensforderung, eines Nutzungsrechts, eines Gesellschaftsverhältnisses oder eines Arbeitsverhältnisses. Die Verfügung über Einkünfte kann ferner – negativ – dadurch geschehen, dass der Stpfl. Aufwendungen eines Dritten trägt; s. Anm. 143.

**Bedeutung der Verfügung über einzelne künftige Einkünfte:** Der Stpfl. bleibt Inhaber der Einkunftsquelle; dh., er bleibt derjenige, der die zur Einkunftsentstehung führende Leistung bewirkt und der über die Leistungserstellung disponiert, der die Einkünfte „erzielt“. Eine solche Verfügung über künftige Einkünfte ist daher estl. unbeachtlich; die Verfügung verhindert nicht die Zurechnung der Einkünfte beim Stpfl. Das gilt auch dann, wenn die Verfügung endgültig erfolgt (BFH v. 5.2.1965 – VI 234/63 U, BStBl. II 1965, 256). Ob die Verfügung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt, ist für die Zurechnung beim Stpfl. unerheblich und hat nur Bedeutung für den Zeitpunkt des Zufließens (s. Anm. 150).

### cc) Verfügung über eine Einkunftsquelle

152

Früher unterschied man zwischen einer Einkunftsquelle (zu diesem Begriff s. Anm. 76) und ihren Erträgen. Danach hängt die Wirkung einer Verfügung des Stpfl. über seine Einkünfte davon ab, ob er

- über einzelne Einkünfte, dh. einzelne Erträge einer Einkunftsquelle (unmittelbare Verfügung, s. Anm. 150) oder
- über die Einkunftsquelle selbst (mittelbare Verfügung über die Erträge der Quelle, s. sogleich „Begriff“)

verfügt. Im ersten Fall bleibt die Einkunftsquelle beim Stpfl., die Einkünfte sind ihm daher weiterhin zuzurechnen; im zweiten Fall geht die Einkunftsquelle auf

einen anderen Stpfl. über, die Einkünfte sind daher dem anderen Stpfl. zuzurechnen. Vgl. auch Anm. 59 über den Unterschied zwischen Einkunftserzielung und Einkunftsverwendung.

Man kann die Formulierung dieser Unterscheidung beibehalten, wenn man den Begriff der Einkunftsquelle als zur Verwirklichung eines Tatbestands der Einkunftserzielung führende Leistung des Stpfl. versteht; s. Anm. 125. Verfügung über eine Einkunftsquelle heißt demnach Änderung des (rechtl. und wirtschaftlichen) Sachverhalts derart, dass ein anderer als der Stpfl. in die Lage versetzt wird, den Tatbestand der Einkunftserzielung zu verwirklichen.

**Begriff: „Verfügung über eine Einkunftsquelle“ oder „Übertragung einer Einkunftsquelle“** bedeutet eine rechtsgeschäftliche oder nur tatsächliche Änderung des Sachverhalts durch die beteiligten Stpfl. in der Weise, dass der Tatbestand der Einkünfteerzielung durch einen anderen Stpfl. verwirklicht wird als durch denjenigen, der ihn bisher verwirklicht hat oder ihn ohne Änderung des Sachverhalts verwirklichen würde. Das kann vor allem geschehen durch:

- Übertragung eines WG oder Rechtsverhältnisses (zB durch Übereignung von BV, Wertpapieren, Miethäusern, Abtretung von Forderungen, Übertragung von Nutzungsrechten);
- Begründung oder Aufhebung eines Rechtsverhältnisses (zB durch Begründung eines Nutzungsrechts, Gewährung eines Darlehens, Begründung eines Gesellschaftsverhältnisses, eines Arbeitsverhältnisses).

**Die Wirksamkeit (sog. steuerliche Anerkennung)** einer solchen Maßnahme setzt voraus, dass sie zu einer Änderung des wirtschaftlichen Sachverhalts führt und dass daher nunmehr tatsächlich ein anderer Stpfl. den Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklicht. Insbesondere ist die nur rechtsförmliche Zuwendung eines WG (und damit seiner Erträge), ohne dass es wirtschaftlich aus dem Vermögen des Zuwendenden ausscheidet, stl. unbeachtlich (s. auch Anm. 144 ff. über wirtschaftliches Eigentum). Der BFH hat zur Gestaltung der Zurechnung von Einkünften folgende Grundsätze entwickelt:

► *Besteht ein natürlicher Interessenwiderstreit* zwischen den Beteiligten, so ist regelmäßig anzunehmen, dass das Vereinbarte wirtschaftlich gewollt ist und tatsächlich durchgeführt wird, die Vereinbarung ist daher der Zurechnung der Einkünfte zugrunde zu legen.

► *Besteht kein natürlicher Interessenwiderstreit* zwischen den Beteiligten (wie zB regelmäßig zwischen Ehegatten oder zwischen Eltern und minderjährigen Kindern), so ist die Änderung in der Zurechnung der Einkünfte nur dann anzuerkennen, wenn sie klar (und ggf. formgerecht und damit bürgerlich-rechtl. wirksam) vereinbart, ernsthaft gewollt und tatsächlich durchgeführt worden ist (s. Anm. 170 ff.). Weiter entnimmt der BFH der Verwendung von Einkünften zT Beweisanzeichen dafür, ob ein Rechtsverhältnis ernsthaft gewollt und tatsächlich durchgeführt wurde (zB BFH v. 27.11.1989 – GrS 1/88, BStBl. II 1990, 160, betr. Zahlung auf ein sog. Oder-Konto; dazu ausführlich Anm. 172; v. 10.8.1988 – IX R 220/84, BStBl. II 1989, 137, betr. Verwendung von Kindeseinkommen für Unterhalt).

**Bei unentgeltlicher Übertragung** der Einkunftsquelle hört die Erzielung von Einkünften durch den Übertragenden mit der Übertragung völlig auf, abgesehen von nachträglichen, dh. wirtschaftlich mit der Einkünfteerzielung vor der Übertragung zusammenhängenden Einkünften (s. auch § 24 Nr. 2).

**Bei entgeltlicher Übertragung** der Einkunftsquelle kann es sich um einen estl. unbeachtlichen Vorgang der Vermögenssphäre handeln (zB bei Verkauf von

WG des PV außerhalb der Frist des § 23 Abs. 1 Nr. 1) oder noch um einen Vorgang der Erzielung von Einkünften (zB bei Verkauf oder entgeltlicher Belastung von WG des BV, bei Abgeltung der auf die Besitzzeit des Veräußerers entfallenden Zinsansprüche anlässlich der Veräußerung von Wertpapieren oder der Mietansprüche bei Veräußerung eines Miethauses).

Einstweilen frei.

153–154

**dd) Verzicht auf Einkünfte**

155

Der Besteuerung ist grds. der tatsächliche Sachverhalt zugrunde zu legen (§ 38 AO). „Erzielte“ Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 sind nur tatsächliche Einkünfte, nicht solche, die der Stpfl. erzielt hätte, wenn ein anderer Sachverhalt vorgelegen hätte, zB wenn er „die ihm gebotene Möglichkeit, Einnahmen zu erzielen, nicht benutzte“ (RFH v. 27.5.1943, RStBl. 1943, 594; BFH v. 11.1.1957 – VI 5/54 U, BStBl. II 1957, 68). Für die Besteuerung maßgebend ist das, was ist, nicht das, was hätte sein können.

StRSpr., zB RFH v. 6.9.1939, RStBl. 1939, 1008; BFH v. 27.11.1956 – I 260/56 U, BStBl. II 1957, 35; LITTMANN, FR 1962, 67; MESSMER, StbJb. 1977/78, 65.

Das gilt hinsichtlich der Einkünfteerzielung sowohl für die Ertrag- als auch für die Aufwandseite.

**Betriebseinnahmen und Einnahmen iSd. § 8**, die der Stpfl. nicht erzielt hat, dürfen nicht deshalb, weil er sie hätte erzielen können, unterstellt werden. Die Leistungserstellung durch den Stpfl. führt bei ihm nur insoweit zur Erzielung von BE oder Einnahmen, als diese dem Stpfl. tatsächlich zustehen oder zufließen. Beispiele:

▶ *Gewerbebetrieb*: Führt der Stpfl. eine Leistung durch Arbeitskräfte seines Betriebs gegen Ersatz der Selbstkosten aus, so darf nicht ein Gewinnaufschlag als vereinnahmt und entnommen unterstellt werden.

▶ *Selbständige Arbeit*: Führt der Stpfl. eine Leistung, für die er üblicherweise ein Entgelt berechnet und erhält, unentgeltlich aus (zB ein Arzt behandelt einen Freund unentgeltlich, ein RA führt für einen Freund unentgeltlich einen Prozess) – gleichviel ob Unentgeltlichkeit vereinbart worden ist oder der Stpfl. stillschweigend kein Entgelt fordert –, so darf nicht fingiert werden, dass der Stpfl. zunächst ein angemessenes Entgelt erhalten und dann entnommen (schenkungshalber zurückgegeben, als Spende iSd. § 10b weggegeben) habe (RFH v. 30.4.1941, RStBl. 1941, 523; auch wenn ein Architekt Honorar der äußeren Form nach entsprechend dem Tarif berechnet und dann einen Teil „erlässt“, wenn aber tatsächlich von vornherein ein niedrigeres Honorar vereinbart worden ist).

▶ *Nichtselbständige Arbeit*: Arbeitet der Stpfl. gegen unangemessen niedriges Entgelt (zB für einen Angehörigen), so darf nicht ein angemessenes Entgelt unterstellt werden (eher liegt ggf. keine Zahlung von Arbeitslohn, sondern von Unterhalt vor). Verzichtet ein GesGf. zugunsten der Liquidität seiner Gesellschaft auf Lohnbestandteile, so scheidet ein Zufluss insoweit aus, wenn er eine tatsächliche Vermögenseinbuße erleidet (BFH v. 3.2.2011 – VI R 4/10, BFH/NV 2011, 904; GmbHR 2011, 490). Vereinbarung von Arbeitslohn 1 Pfennig unter einer Lohnsteuerstufe ist stl. anzuerkennen (RFH v. 17.10.1940, RStBl. 1941, 306; OFH v. 9.3.1948 – III [IV] 26/47 S, StuW 1948, 18; s. § 19 Anm. 600 „Verzicht“).

▶ *Kapitalvermögen*: Bei Gewährung eines Darlehens ohne oder gegen unangemessen niedrigen Zins ist nicht Zufluss angemessener Zinsen beim Gläubiger und ihre anschließende, estl. unbeachtliche Zuwendung an den Schuldner zu unter-

stellen (BFH v. 22.9.1959 – I 5/59 U, BStBl. II 1960, 37), selbst wenn der Schuldner eine gegenüber dem Gläubiger unterhaltsberechtigzte Person ist (§ 12 Nr. 2; BFH v. 11.1.1957 – VI 5/54 U, BStBl. II 1957, 68). Wohl aber kann beim Gläubiger die in der Zinslosigkeit oder Zinsermäßigung liegende Zuwendung eines geldwerten Vorteils aufgrund gesetzlicher Regelung – § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG; § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG – estl. zu erfassen sein; s. § 19 Anm. 600 „Zinsersparnis“ als Arbeitslohn; dazu auch BMF v. 1.10.2008, BStBl. I 2008, 892. Über Erlass einer fälligen Zinsforderung s. Anm. 156.

► *Vermietung und Verpachtung*: Verzichtet der Vermieter oder Verpächter für einen bestimmten Zeitraum auf Miet- oder Pachtzahlungen, damit der Mieter das Gebäude umbauen oder der Pächter den gepachteten Betrieb verbessern kann, so kann nicht in Höhe der nicht erhobenen Miete oder Pacht eine Einnahme beim Vermieter oder Verpächter fingiert werden (BFH v. 31.7.1964 – VI 221/62, StRK EStG [bis 1974] § 21 R. 184; v. 26.9.1969 – VI R 64/67, BStBl. II 1970, 177; v. 3.2.1971 – I R 51/66, BStBl. II 1971, 408; v. 14.1.1998 – X R 57/93, BFH/NV 1998, 1160, mwN). RFH v. 24.2.1944 (RStBl. 1944, 434) behandelt die verlustbringende Verpachtung eines landwirtschaftlichen Betriebs an einen Angehörigen als „Minderung bereits bezogener Einkünfte infolge der freiwilligen Zuwendung“.

**Betriebsausgaben und Werbungskosten** dürfen nicht entgegen dem tatsächlichen Sachverhalt unterstellt werden (Ausnahme bei fiktiven AHK s. § 6 Anm. 303, § 7 Anm. 141 ff.). „Keine Aufwendungen und damit keine Werbungskosten liegen vor, wenn Einnahmen dadurch entgehen, daß darauf verzichtet wird oder verzichtet werden muß, den Tatbestand der Einkunftserzielung zu erfüllen“ (BFH v. 21.10.1980 – VIII R 190/78, BStBl. II 1981, 160, mit Hinweis auf BFH v. 15.12.1977 – VI R 102/75, BStBl. II 1978, 216). Ebenso wenig dürfen tatsächliche Aufwendungen als nicht erfolgt behandelt werden mit der Begründung, der Stpfl. habe sie ja vermeiden können, zB durch ausreichenden Versicherungsschutz, s. auch § 33 Anm. 300 „Versicherungsschutz“.

**Zeitliche Reihenfolge der Sachverhaltsgestaltung**: Auch hier gilt das Verbot der Sachverhaltsfiktion.

Beispiele:

► *Schenkt der Steuerpflichtige ein Wirtschaftsgut einem Dritten* und veräußert dieser es, so darf nicht unterstellt werden, der Stpfl. habe das WG veräußert und erst dann den Erlös verschenkt. Vorausgesetzt ist natürlich eine ernstgemeinte und tatsächlich durchgeführte Schenkung; über Gestaltungsmissbrauch vgl. RFH v. 2.2.1934, RStBl. 1934, 918; BFH v. 28.1.1972 – VIII R 4/66, BStBl. II 1972, 322.

► *Bei Einlage* eines WG in den Betrieb des Stpfl. und anschließender Veräußerung kann der Stpfl. nicht geltend machen, er hätte ja das WG ebenso wohl privat veräußern und erst dann den Erlös einlegen können.

► *Gründet* der Stpfl. eine GmbH gegen bar, überträgt er danach seine Anteile in eine AG zu den baren AK gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein und schließt er sodann mit der GmbH einen Lizenzvertrag, durch den der Wert der GmbH-Anteile steigt, so darf nicht fingiert werden, der Stpfl. habe zunächst den Lizenzvertrag geschlossen und erst danach die Anteile (mit Gewinnverwirklichung) auf die AG übertragen.

► *Veräußert eine Kapitalgesellschaft* an einen Gesellschafter Anteile an einer ruhenden GmbH und schließt der Gesellschafter sodann mit der GmbH einen für diese günstigen Vertrag, so darf keine umgekehrte Reihenfolge der Maßnahmen

### III. Anhang 1: Persönl. Zurechnung v. Einkünften Anm. 155–158 § 2

fingiert werden (um eine vGA wegen zu niedrigen Preises für die GmbH-Anteile zu begründen).

**Leistungen zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter:** Über unentgeltliche Leistung der Gesellschaft als vGA s. § 8 KStG Anm. 380 „Geschenke“.

**Bei Leistungen des Gesellschafters** an die Gesellschaft dürfen Einnahmen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft beziehen könnte, aber nicht bezieht, nicht unterstellt werden. Die Einlage von Nutzungen stellt keine verdeckte Einlage dar (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348, mit Begründung der fehlenden Bilanzierungsfähigkeit nach § 4 Abs. 1 Satz 1).

Das gilt besonders für die unentgeltliche Überlassung der Arbeitskraft des Gesellschafters (BFH v. 11.10.1955 – I 47/55 U, BStBl. II 1955, 397; v. 24.6.1958 – I 190/57 U, BStBl. II 1955, 381; v. 13.1.1959 – I 44/57 U, BStBl. II 1959, 197), nach der Rspr. auch für die unentgeltliche Überlassung der Nutzung von WG (BFH v. 31.7.1956 – I 4–5/55 U, BStBl. II 1956, 288; v. 8.11.1960 – I 131/59 S, BStBl. II 1960, 513), auch für die unentgeltliche Nutzungsüberlassung von Kapital, besonders in Form eines zinslosen Darlehens (RFH v. 18.11.1937, StuW 1938, 71; BFH v. 9.10.1956 – I 207/55 U, BStBl. II 1956, 382; v. 13.1.1959 – I 44/57 U, BStBl. II 1959, 197; v. 9.3.1962 – I 203/61 S, BStBl. II 1962, 338, besonders letzter Satz).

#### ee) Forderungserlass

156

Es ist zwischen BV und PV zu unterscheiden.

**Betriebsvermögen:** Erlässt der Stpfl. eine zum BV gehörende Forderung auf ein Leistungsentgelt aus betrieblichen Gründen, so mindert der Erlass bei Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich den Gewinn.

Bei Gewinnermittlung durch Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 hat die Entstehung der Forderung den Gewinn noch nicht erhöht, auch ihr Erlass beeinflusst daher den Gewinn nicht. Bei Erlass aus außerbetrieblichen Gründen liegen eine Entnahme und eine private Zuwendung vor (BFH v. 16.1.1975 – IV R 180/71, BStBl. II 1975, 526; RFH v. 30.4.1941, RStBl. 1941, 523: sofern nicht von vornherein ein niedrigeres Entgelt vereinbart worden ist).

**Privatvermögen:** Durch den Erlass vereinigen sich Forderung und Schuld in einer Person, ohne dass zuvor der Forderungsbetrag dem Stpfl. zugeflossen wäre; daher dürfen nicht Zufluss und Rückgewähr unterstellt werden.

Das gilt aber nicht, wenn der „Erlass“ wirtschaftlich in Wirklichkeit eine Gegenleistung für eine Leistung des Schuldners (an den Stpfl. oder in seinem Interesse an einen Dritten) und somit eine Aufrechnung bildet (glA o.V., HFR 1975, 325). Dann fließt der Forderungsbetrag dem Stpfl. dadurch zu, dass er gleichzeitig von seiner Verbindlichkeit befreit wird, zB Erlass durch ArbG als Arbeitslohn, s. § 19 Anm. 600, „Erlass“.

Einstweilen frei.

157

#### 4. Steuerpflichtiger als Zurechnungssubjekt

##### a) Grundsätzliches zum Zurechnungssubjekt

158

**Regel:** Da Einkünfte grds. demjenigen zuzurechnen sind, der den Tatbestand der Einkunftserzielung erfüllt, dh. über die zur Einkunftsentstehung führende Leistung disponiert (s. Anm. 125, 130), dürfen die von einem Stpfl. erzielten Einkünfte (darf die durch seine Leistungen bewirkte Erhöhung seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) grds. nicht einem anderen Stpfl. zugerechnet

werden, und es dürfen nicht die gleichen Einkünfte sowohl dem einen als auch einem anderen Stpfl. zugerechnet werden (vgl. zum zweiten Punkt § 174 AO; dazu auch AEAO zu § 174, Nr. 2.). Wenn RFH v. 6.9.1939 (RStBl. 1939, 1008) bemerkt: „Insbesondere braucht kein Steuerpflichtiger ein Einkommen zu versteuern, das tatsächlich einem anderen Steuerpflichtigen zugeflossen ist“, so ergab sich dies nicht, wie der RFH meint, aus § 1 StAnpG, sondern unmittelbar aus dem Begriff des Einkommens in Verbindung dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung; bei einem solchen Stpfl. fehlt es an einem Sachverhalt, der den gesetzlichen Tatbestand des EStG erfüllt.

Einkünfte, die mehrere Personen erzielen, sind ihnen anteilig zuzurechnen (s. Anm. 165–167).

**Ausnahmen** von dem oben erwähnten Grundsatz der Personenbezogenheit des EStG enthalten diejenigen Regelungen und Entscheidungen der Rspr., die eine Fortführung der beim Stpfl. entstandenen stillen Reserven bei seinem Rechtsnachfolger gestatten. Das sind besonders § 6 Abs. 3 betr. unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils; § 20 UmwStG 2007 betr. Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine unbeschränkt kstpfl. KapGes. gegen Gewährung neuer Anteile an der Gesellschaft (im zweiten Fall so schon früher die Rspr.; vgl. RFH v. 9.5.1933, RStBl. 1933, 999: „Das durch den Betrieb des Einzelunternehmens eingegangene Engagement wird in einer anderen Form fortgeführt“; dann stRspr., zB BFH v. 28.7.1960 – IV 27/59 U, BStBl. II 1960, 403, mwN; v. 29.3.1972 – I R 43/69, BStBl. II 1972, 537); 24 UmwStG 2007 betr. Einbringung von BV in eine PersGes. In solchen Fällen ist die Erhöhung der Leistungsfähigkeit des Stpfl. wirtschaftlich noch nicht in Erscheinung getreten, sie wird deshalb noch nicht als Erzielung von Einkünften beurteilt.

## b) Rechtsnachfolge

**Schrifttum:** W. THEIS, Der Erbe im Steuerrecht, Köln 1962; FICHELTMANN, Einkommensteuer und Nachlaßkonkurs, Inf. 1975, 481; o.V., Einkünftezurechnung bei Nießbrauch an Kapitalvermögen, HFR 1977, 117; TRZASKALIK, Personal gebundene Einkommensteuerpflicht und Gesamtrechtsnachfolge, StuW 1979, 97; TRZASKALIK, Gewinnrealisierung bei unentgeltlichen Übertragungen (Erbfall, Schenkung) von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen auf andere Steuerrechtssubjekte, DStJG 4 (1981), 145; BIERGANS, Überlegungen zur Zurechnung latenter Einkünfte im Einkommensteuerrecht, FR 1982, 525; BIERGANS/STOCKINGER, Zum Einkommensbegriff und zur persönlichen Zurechnung von Einkünften im Einkommensteuerrecht II, FR 1982, 25; STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, Berlin 1983; WASMER, Die Zurechnung von Einkünften bei der unentgeltlichen Übertragung von Betriebsvermögen durch Erbfall und Schenkung, Köln 1985; GROH, Die steuerlichen Folgen der Erbauseinandersetzung, DStJG 10 (1987), 135; HEINICKE, Der Rechtsnachfolger iSd. § 24 EStG, DStJG 10 (1987), 99; KRUSE, Die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis bei Gesamt- und Einzelrechtsnachfolge, DStJG 10 (1987), 1; MEINCKE, Die Auswirkungen der Rechtsnachfolge auf das Steuerrechtsverhältnis, DStJG 10 (1987), 19; RUPPE, Einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge, DStJG 10 (1987), 45; GÖRING, Die Gesamtrechtsnachfolge im Einkommensteuerrecht, Diss. Erlangen-Nürnberg 1986; RODIN, Disagio, Diskont und Damnum im Einkommensteuerrecht, Köln 1988; COSTEDE, Erben und Erwerben in einkommensteuerlicher Sicht, StVj. 1989, 41; GASSNER, Die Bedeutung der Rechtsnachfolge im Steuerrecht, in DORALT ua. (Hrsg.), Steuern im Rechtsstaat, FS Gerold Stoll, Wien 1990, 317; HALACZINSKY, Rechte und Pflichten des Gesamtrechtsnachfolgers bei nachträglich aufgedeckten Erbschaft- und Schenkungsteuersachverhalten, DStR 2006, 828; EBELING/GECK/GRUNE/GRUNE, Handbuch der Erbengemeinschaft, Köln, Stand Juni 2014.

**aa) Einzelrechtsnachfolge/Gesamtrechtsnachfolge**

Zur Einkünfteerzielung gehört nicht nur die Leistungserstellung durch den Stpfl., sondern auch der Erfolg (positive oder negative Ergebnisse) der Tätigkeit (s. Anm. 504). Problematisch ist die persönliche Zurechnung zu Einkünften, wenn während der Leistungserstellung oder zwischen dem Zufluss von Einnahmen bzw. dem Abfluss von Ausgaben und dem Abschluss der Leistungserstellung ein Fall der Rechtsnachfolge eintritt (RODIN, Disagio, Diskont und Damnum im Einkommensteuerrecht, 1988, 65, spricht von Tatbestandsspaltung).

**Grundsatz der Individualbesteuerung:** Auch bei Rechtsnachfolge gilt der Grundsatz der Individualbesteuerung: Sowohl Rechtsvorgänger wie Rechtsnachfolger sind Stpfl., die jeweils einen Steuertatbestand erfüllen und bei denen jeweils gesondert zu prüfen ist, wer welche Einkünfte erzielt hat. Dies gilt auch für die Gesamtrechtsnachfolge (s. KRUSE in DStJG 10 [1987], 1 [6 f.]: „Der viel zitierte Satz, der Rechtsnachfolger setze materiell-rechtlich die Positionen seines Vorgängers fort, erweist sich als Krücke, die man dem Gesunden zum Gehen aufzwingt“).

**Begriffe Einzelrechts- und Gesamtrechtsnachfolge:** Mit Rechtsnachfolge wird ein abgeleiteter Rechtserwerb bezeichnet (vgl. KRUSE in DStJG 10 [1987], 1). Unter Einzelrechtsnachfolge (bzw. Sonderrechtsnachfolge) wird der Erwerb eines einzelnen Rechtes (zB Schenkung, Abtretung, Vermächtnis), unter Gesamtrechtsnachfolge der Eintritt in ein Vermögen als Ganzes, zB der Erbfall, verstanden (s. § 1922 BGB); ausführlich zu diesen Begriffen s. KRUSE in DStJG 10 (1987), 1; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 45 AO Rn. 1 (10/2013); s. auch BFH v. 25.3.1976 (IV R 174/73, BStBl. II 1976, 487) zum Rechtsnachfolger iSv. § 24 Nr. 2: auch derjenige, dem aus Vertrag zugunsten Dritter (§ 328 BGB) Einnahmen zufließen.

**Unterschiede in der steuerlichen Behandlung zwischen Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge:**

► *Bei der Einzelrechtsnachfolge* richtet sich die Zurechnung der Einkünfte danach, wer den Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklicht hatte (s. Anm. 160). Eine Verfügung über Einkünfte (zB Abtretung) gleichgültig, ob sie entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt, kann an der Zurechnung nichts ändern (BFH v. 23.1.1985 – I R 64/81, BStBl. II 1985, 330 [331]; v. 16.9.1986 – IX R 1/82, BFH/NV 1987, 233); zum Zurechnungszeitpunkt s. Anm. 133. Sondervorschriften wie § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a und § 21 Abs. 1 Nr. 4 haben uE nur klarstellende Bedeutung (str., s. Anm. 138).

► *Bei der Gesamtrechtsnachfolge* erfolgt die Zurechnung auf den Rechtsnachfolger, dies bestimmt § 24 Nr. 2 für den Fall des Todes des Stpfl. (s. Anm. 161; vgl. auch BFH v. 24.3.2006 – III R 6/04, BStBl. II 2006, 774); die Vorschrift (Zurechnung auf den Rechtsnachfolger) trifft im Todesfall des Stpfl. (ausnahmsweise) auch den Einzelrechtsnachfolger (zB Vermächtnisnehmer).

**bb) Einzelrechtsnachfolge**

**Einkünfte des Rechtsvorgängers:** Entsprechend dem Grundsatz, dass Einkünfte demjenigen zuzurechnen sind, der sie erzielt hat (s. Anm. 102), führt die Einzelrechtsnachfolge bei einem WG grds. nicht zu einer Änderung der Zurechnung von Einkünften. Insbesondere das Realisationsprinzip (s. Anm. 12) bewirkt die Erfassung der vom Stpfl. erzielten Einkünfte in seiner Person. Auch Sacheinlagen in KapGes. führen bei Einlage einzelner WG zur Erfassung einer stillen Reserve bereits beim Einlegenden. Entnahme eines WG aus einem BV

zwecks entgeltlicher oder unentgeltlicher Übertragung auf einen Dritten führt bereits beim Entnehmenden zur Aufdeckung und Versteuerung einer etwa vorhandenen stillen Reserve (§ 6 Abs. 1 Nr. 4). Zur Abtretung von Arbeitslohn s. § 19 Anm. 123; Zur Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen s. § 21 Abs. 1 Nr. 4, § 21 Anm. 160; s. auch Anm. 138.

**Einkünfte des Rechtsnachfolgers:** Grundsätzlich gibt es keine abgeleiteten (derivativen) Einkünfte in dem Sinn, dass jemandem Einkünfte zuzurechnen sind, ohne dass er selbst den Einkünftebestand (die Leistungserbringung) erfüllt hat, zB indem er den gekauften Gewerbebetrieb fortführt, das gekaufte Wohngebäude weiterhin vermietet. Jedoch gilt der Grundsatz nicht ausnahmslos (aA o.V., HFR 1977, 117 [118]): Hinterbliebene von ArbN erhalten im Fall von Versorgungsleistungen des ArbG Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 Nr. 2), obwohl sie selbst die Arbeit nicht geleistet haben, und sie erhalten die Leistungen auch nicht als Gesamtrechtsnachfolger, sondern aufgrund eines Vertrags zugunsten Dritter zwischen ArbN und ArbG. Siehe ferner Anm. 161 über Einkünfte eines Gesamtrechtsnachfolgers; Anm. 80 „Schenkung“.

**Die Qualifizierung der Einkünfte des Rechtsnachfolgers** richtet sich nach seinen Verhältnissen. So erbringen zB ein Grundstück und eine verzinsliche Forderung, die im PV erworben werden, Einkünfte aus Vermietung und aus Kapitalvermögen – dagegen beim Gewerbetreibenden, der sie für seinen Betrieb erwirbt, Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

#### 161 cc) Rechtsnachfolge von Todes wegen (insbesondere Gesamtrechtsnachfolge)

Nach dem Tode des Stpfl. sind die Einkünfte, die die Erben (als Gesamtrechtsnachfolger), Vermächtnisnehmer (als Einzelrechtsnachfolger) beziehen, diesen auch stl. zuzurechnen (§ 24 Nr. 2).

**Bedeutung des § 24 Nr. 2:** Es bestehen abweichende Meinungen:

► *Die ganz überwiegende Meinung in Rechtsprechung und Schrifttum* geht zu Recht davon aus, dass durch § 24 Nr. 2 für die Fälle der Gesamtrechtsnachfolge konstitutiv die StPflcht begründet wird, da der Rechtsvorgänger kein stl. Ergebnis mehr erzielt, der Rechtsnachfolger aber keinen der Einkünfterzielung dienenden Tatbestand verwirklicht hat. Hier schließt § 24 Abs. 2 eine Regelungslücke, Einkünfte werden dem Rechtsnachfolger zugerechnet, in der Einkunftsart, die der Rechtsvorgänger verwirklicht hat (so BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608; v. 24. 1.1996 – X R 14/94, BStBl. II 1996, 287; HEINICKE in DSjtG 10 [1987], 99; WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 24 Rn. 51; STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, 1983, 74 ff.; s. auch § 24 Anm. 96).

► *Die Gegenmeinung* geht davon aus, dass der Rechtsvorgänger Einkünfte erzielt, weil er bereits alles getan hat, um die Gegenleistung zu erhalten, er kann Einkünfte erzielen (so TRZASKALIK, StuW 1979, 97 [109]; BIERGANS, FR 1982, 525 [530]; BIERGANS/STOCKINGER, FR 1982, 25 [33]). Diese Auffassung ist bereits mit dem Gesetzeswortlaut nicht zu vereinbaren und deshalb abzulehnen (s. auch § 24 Anm. 96).

**Rechtsnachfolger iSd. § 24 Nr. 2** sind nicht nur die Erben, sondern auch Einzelrechtsnachfolger, die aufgrund Verfügung unter Lebenden auf den Todesfall bzw. von Todes wegen oder kraft Gesetzes Einkünfte als Rechtsnachfolger beziehen (BFH v. 18.10.1989 – I R 126/88, BStBl. II 1990, 377; HEINICKE in DSjtG 10 [1987], 99 [100 f.]; WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 24 Rn. 66; aA STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, 1983, 82). Insbesondere

re der Vermächtnisnehmer steht dem Erben gleich. Wer aufgrund eines Vermächtnisses an den Einkünften des Erben in der Weise beteiligt ist, dass er selbst als Nutzungsberechtigter zu betrachten ist, bezieht daher Einkünfte der gleichen Einkunftsart, wie sie beim Erben vorläge, wenn der Erbe selbst die Einkünfte bezöge. Wer zB als Vermächtnisnehmer an den Einkünften des Erben aus Vermietung als Nutzungsberechtigter beteiligt ist, bezieht selbst Einkünfte aus Vermietung. Wer dagegen als Vermächtnisnehmer nur einen Anspruch gegen den Erben auf Auszahlung der Reingewinne oder Reinüberschüsse hat, die der Erbe aus einer Einkunftsquelle bezieht, zB aus der Nutzung eines Grundstücks, hat wiederkehrende Bezüge iSd. § 22 Nr. 1. Beim Erben bilden dann die Zahlungen SA gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1a als dauernde Last.

**Trennung der Einkünfte des Rechtsvorgängers und des Rechtsnachfolgers:** Die Einkünfte müssen auseinandergelassen und den beiden Stpfl. gesondert zugerechnet werden. Der Erbe setzt zwar nach Ansicht des BFH das Wj. des Erblassers fort (krit. s. § 4a Anm. 47). Gleichwohl ist aber dem Erben nur der nach dem Erbfall erzielte Gewinn oder Verlust zuzurechnen. Der Gewinn des Wj. ist daher durch Schätzung auf Erblasser und Erben aufzuteilen, und zwar möglichst so, wie er bei Aufstellung einer Zwischenbilanz auf den Todestag aufgeteilt worden wäre. Im Allgemeinen geschieht diese Schätzung zeitanteilig (so zB BFH v. 11.4.1961 – I 129/60 U, BStBl. II 1961, 352, aE, bei Änderung der Gewinnbeteiligung während des Wj.; v. 28.3.1973 – I R 100/71, BStBl. II 1973, 544). Dabei kann es aber angebracht sein, einzelne Geschäfte individuell zuzurechnen. Auch eine Aufteilung nach dem Umsatz kann sinnvoll sein, besonders bei Saisongeschäften.

Zu den Einkünften des Erben, nicht des Erblassers, gehören auch solche, die dem Erben „aus einer ehemaligen Tätigkeit“ des Erblassers iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–4 oder „aus einem früheren Rechtsverhältnis“ des Erblassers iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 5–7 zufließen (§ 24 Nr. 2); Beispiele s. weiter unten.

**Grundsätzlich Beibehaltung der Qualifizierung der Einkünfte:** Der Nachfolger tritt hinsichtlich estl. Qualifizierungsfragen in die Rechtsstellung seines Vorgängers ein (vgl. zB W. THEIS, Der Erbe im Steuerrecht, 1962, 8). Das gilt auch für die Zurechnung der Einkünfte des Gesamtrechtsnachfolgers zu einer Einkunftsart (vgl. BFH v. 24.1.1996 – X R 14/94, BStBl. II 1996, 287; glA HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 168; EBELING/GECK in EBELING ua., III Rn. 9 [5/2014]).

**Beispiele:** Die Einkünfte des Erben aus einem ererbten Gewerbebetrieb sind – bis zu einer etwaigen Aufgabe des Betriebs – weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb (BFH v. 21.3.1969 – VI R 208/67, BStBl. II 1969, 520); die Einkünfte aus einem ererbten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb sind weiterhin Einkünfte aus LuF. Einnahmen aus ererbten Honorarforderungen eines Arztes mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 bilden auch beim Erben Einnahmen aus freiberuflicher Tätigkeit (BFH v. 14.4.1966 – IV 335/65, BStBl. II 1966, 458; v. 21.3.1969 – VI R 208/67, BStBl. II 1969, 520). Einnahmen aus einem ererbten Patent bilden auch beim Erben Einnahmen aus Erfindertätigkeit (ebenso EBELING/GECK in EBELING ua., III Rn. 12.1 (5/2014). Zahlung des dem Erblasser geschuldeten Arbeitslohns an den Erben bildet auch bei diesem eine Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit (s. § 19 Anm. 196).

**Änderung der Qualifizierung** der Einkünfte tritt erst dann und für die Zukunft (für die aus Leistungen des Rechtsnachfolgers stammenden Einkünfte) ein, wenn sich der für sie maßgebende Sachverhalt beim Rechtsnachfolger ändert, zB wenn dieser einen ererbten Gewerbebetrieb aufgibt oder die Tätigkeit des freiberuflichen Erblassers fortsetzt, ohne selbst freiberuflich qualifiziert zu sein.

**Keine Vererblichkeit von Verlustvorträgen:** Der BFH hat in einer Grundsatzentscheidung (BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 545) ausgesprochen, dass ein Verlustabzug nach § 10d beim Erben für solche Verluste, die noch beim Erblasser angefallen sind, nicht in Betracht kommt. Dem ist mit Blick auf die personenbezogene Bestimmung von stl. Leistungsfähigkeit zuzustimmen (s. ausführlich Anm. 563).

#### **Einzelfragen:**

- ▶ *Nachlassinsolvenz* ändert nichts daran, dass die Einkünfte aus dem Nachlass dem Erben zuzurechnen sind; s. hierzu FICHELTMANN, Inf. 1975, 481.
- ▶ *Rückzahlung von Einnahmen*, die der Rechtsvorgänger in einer bestimmten Einkunftsart bezogen hat, durch den Gesamtrechtsnachfolger führt folgerichtig zu negativen Einnahmen des Nachfolgers bei der gleichen Einkunftsart (BFH v. 19.12.1975 – VI R 157/72, BStBl. II 1976, 322, gegen FG Münster v. 25.6.1971 – VII 155/70 E, EFG 1972, 20).
- ▶ *Private Veräußerungsgeschäfte* bei Anschaffung durch den Erblasser und Veräußerung durch den Erben: Siehe § 23 Anm. 236.
- ▶ *Steuervergünstigung*: Siehe Anm. 164.

162–163 Einstweilen frei.

#### 164 dd) **Steuervergünstigungen bei Rechtsnachfolge**

Bei der Frage, ob der Gesamtrechtsnachfolger für die ihm zufließenden Einkünfte aus einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis seines Rechtsvorgängers die StVergünstigungen beanspruchen kann, die dem Rechtsvorgänger hätten zuerkannt werden müssen, unterscheidet der BFH zwischen persönlichen (nicht übertragbaren) und übertragbaren (zB vererblichen) Vergünstigungen, wobei er jeweils den Zweck der StVergünstigung prüft.

Zum Übergang von StVergünstigungen vgl. auch W. THEIS, Der Erbe im Steuerrecht, 1962, 5 ff.

#### c) **Gemeinschaftliche Einkünfteerzielung**

**Schrifttum:** RUPPE, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung, DStJG 1 (1979), 7; STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, Berlin 1983; SOMMER, Zur Ergebnisverteilung in gewerblich tätigen Personengesellschaften nach der Aufnahme weiterer Gesellschafter während eines Geschäftsjahres, BB 1987, 307; LEHMANN, Das „Wirtschaften auf gemeinsame Rechnung“ im Steuerrecht, SteuStud. 1988, 332; MÖNKEMÖLLER, Die Zurechnung der Überschusseinkünfte bei Personengesellschaften, Frankfurt am Main 2005; JAKOB, Einkommensteuerrecht, München, 4. Aufl. 2008.

#### 165 aa) **Abgrenzungsfragen**

Bei gemeinschaftlicher Einkünfteerzielung zielt die Frage nach der persönlichen Zurechnung von Einkünften darauf, abzugrenzen, in welchem Umfang die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte auf den einzelnen Beteiligten entfallen, dh. welcher Anteil an den Einkünften durch den einzelnen Stpfl. erzielt wurde. Es handelt sich hierbei nicht um ein Problem der Einkünfteermittlung iSv. Abs. 2, sondern um die Frage, welcher der mehreren gemeinschaftlich tätigen Stpfl. in welchem Umfang Einkünfte iSd. Abs. 1 erzielt hat. Bei gemeinschaftlicher Einkünfteerzielung entscheidet nicht die dingliche Beteiligung an einem WG, das zur Einkünfteerzielung verwendet wird, sondern der Anteil an der Leistungserbringung darüber, wer die Einkünfte erzielt hat. Eine Besonderheit gilt für

PersGes.; sie selbst sind nach der Rspr. Subjekt der Einkünfteerzielung, dh., sie verwirklichen selbst Merkmale eines Besteuerungstatbestands (vgl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [761]; v. 12.10.1989 – IV R 5/86, BStBl. II 1990, 168). Es bedarf bei ihnen in einem zweiten Schritt der Zurechnung auf die beteiligten Gesellschafter (JAKOB, Einkommensteuerrecht, 4. Aufl. 2008, Rn. 121, s. auch Anm. 166).

**bb) Personengesellschaften**

166

Bei PersGes. ist für die anteilige Gewinnzurechnung nicht das Verhältnis der Kapitalanteile, sondern der frei vereinbarte und durchgeführte Gewinnverteilungsschlüssel maßgebend (vgl. § 15 Anm. 485). Die Rspr. geht davon aus, dass der frei vereinbarte Gewinnverteilungsschlüssel der der Einkünfteerzielung zugrunde liegenden Leistung entspricht. Bei einer Mitunternehmerschaft wird den Gesellschaftern erst das Ergebnis ihrer gemeinsamen Betätigung anteilig zugerechnet (so BFH v. 6.11.1980 – IV R 5/77, BStBl. II 1981, 307).

**Bei Personengesellschaften mit Überschusseinkünften** (dazu ausführlich MÖNKEMÖLLER, Die Zurechnung der Überschusseinkünfte bei Personengesellschaften, 2005, passim) wird ein schuldrechtl. Leistungsaustausch zwischen Gesellschafter und Gesellschaft anerkannt (BFH v. 7.4.1987 – IX R 103/85, BStBl. II 1987, 707). Ein Überschuss wird nur denjenigen Personen zugerechnet, die im Zeitpunkt des Zuflusses der Einnahmen bzw. des Abflusses der Ausgaben Gesellschafter waren (BFH v. 19.8.1986 – IX S 5/83, BStBl. II 1987, 212).

**Keine rückwirkende Änderung der Gewinnverteilungsabrede:** Grundsätzlich sind betriebliche Einkünfte demjenigen zuzurechnen, „der sie sich durch seine unternehmerische Tätigkeit erwirtschaftet hat“ (BFH v. 5.7.1978 – I R 97/75, BStBl. II 1979, 40, unter Bezugnahme auf RUPPE in DSStJG 1 [1979], 7). Die Gewinnermittlung erfolgt jedoch stets erst am Jahresende, dies hat aber für das Erzielen von Einkünften keine Bedeutung. Der Tatbestand der Einkünfteerzielung wird bereits mit den einzelnen im Rahmen des Gewerbebetriebs anfallenden Geschäftsvorfällen verwirklicht (BFH v. 7.7.1983 – IV R 209/80, BStBl. II 1984, 53; v. 29.3.1984 – IV R 271/83, BStBl. II 1984, 602; aA SOMMER, BB 1987, 307). Eine Änderung der Gewinnverteilungsabrede für einen rückwirkenden Zeitraum bewirkt deshalb keine Einkünfteerzielung desjenigen Gesellschafters, dem die bereits erzielten Erträge zustehen (vgl. BFH v. 12.6.1980 – IV R 40/77, BStBl. II 1980, 723; v. 28.1.1986 – VIII R 283/81, BFH/NV 1986, 524; v. 17.3.1987 – VIII R 293/82, BStBl. II 1987, 558; v. 23.1.2009 – IV B 149/07, nv., juris). Ausscheidenden Gesellschaftern wird auch bei Rückbeziehung des Austritts noch der vor Austritt entstandene Gewinn bzw. Verlust zugerechnet (BFH v. 21.12.1972 – IV R 194/69, BStBl. II 1973, 389; aA STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, 1983, 156). Zulässig ist eine Änderung der Gewinn- und Verlustverteilungsabrede dahingehend, dass künftige Verluste den neu eintretenden Kommanditisten solange zugerechnet werden, bis zB alle Kommanditisten gleich hohe negative Kapitalkonten erreicht haben (BFH v. 7.7.1983 – IV R 209/80, BStBl. II 1984, 53; v. 17.3.1987 – VIII R 293/82, BStBl. II 1987, 558). Es handelt sich hierbei um eine Verlustverteilungsabrede, die für die Zukunft wirkt.

**cc) Bruchteilsgemeinschaften**

167

Bei einer Bruchteilsgemeinschaft iSv. § 741 ff. BGB verwirklichen die Mitglieder der Gemeinschaft gemeinsam den Tatbestand einer Einkunftsart (BFH v. 18.11.1980 – VIII R 194/78, BStBl. II 1981, 510; v. 12.11.1985 – VIII R 240/81,

BStBl. II 1986, 296; v. 7.10.1986 – IX R 167/83, BStBl. II 1987, 322; v. 26.1.1999 – IX R 17/95, BStBl. II 1999, 360). Die Einkünfte sind zunächst auf der Ebene der Gemeinschaft zu ermitteln (BFH v. 12.11.1985 – VIII R 240/81, BStBl. II 1986, 296, zur Annahme gewerblicher Einkünfte einer Bruchteilsgemeinschaft als Besitzgesellschaft einer Betriebsaufspaltung; v. 7.10.1986 – IX R 167/83, BStBl. II 1987, 322; v. 26.1.1999 – IX R 17/95, BStBl. II 1999, 360, zur Miteigentümergeinschaft; zweifelnd BFH v. 9.7.1987 – IV R 87/85, BStBl. II 1988, 342 [344]).

Die Einkünfte einer Bruchteilsgemeinschaft sind nach den Vereinbarungen der Gemeinschaft zu verteilen, vorausgesetzt, dass die Vereinbarung ihren Grund im Gemeinschaftsverhältnis hat (BFH v. 27.6.1978 – VIII R 168/73, BStBl. II 1978, 674; v. 18.11.1980 – VIII R 194/78, BStBl. II 1981, 510; v. 7.10.1986 – IX R 167/83, BStBl. II 1987, 322). Fehlt eine Vereinbarung oder ist eine Vereinbarung nicht anzuerkennen (zB wegen Einkommensverwendung), so ist von den nach bürgerlichem Recht anzusetzenden Anteilen auszugehen (§§ 743, 748 BGB; BFH v. 27.6.1978 – VIII R 168/73, BStBl. II 1978, 674; v. 7.10.1986 – IX R 167/83, BStBl. II 1987, 322). Eine davon abweichende Vereinbarung ist zulässig zB bei unterschiedlicher Beteiligung an der Verwaltung (BFH v. 7.10.1986 – IX R 167/83, BStBl. II 1987, 322; FG Schl.-Holst. v. 4.12.1984 – V 100/84, EFG 1985, 347, rkr.; FG Düss. v. 13.5.1986 – VIII 185/81 F, EFG 1986, 563, rkr.). Dies entspricht dem Grundsatz, dass bei gemeinschaftlicher Einkünfteerzielung das einzelne Mitglied der Gemeinschaft Einkünfte nur insoweit erzielt, wie es seinen Anteil zur gemeinschaftlich erbrachten Leistung beigetragen hat, s. Anm. 165. Eine Verteilung in der Weise, dass einem Gemeinschaftler Einnahmen, dem anderen WK – speziell AfA – zugerechnet werden, hat der BFH für unzulässig angesehen (BFH v. 7.10.1986 – IX R 167/83, BStBl. II 1987, 322), weil bei Verzicht auf Einnahmeerzielung auch kein WKAbzug geltend gemacht werden kann (BFH v. 7.10.1986 – IX R 167/83, BStBl. II 1987, 322, unter Hinweis auf BFH v. 4.6.1986 – IX R 80/85, BStBl. II 1986, 839).

168–169 Einstweilen frei.

#### d) Zurechnung unter nahestehenden Personen

##### 170 aa) Fallgruppen

**Schrifttum:** TIPKE, Übertragung von Einkunftsquellen, *StuW* 1977, 293; NOLTE, Zum Problembereich: Besteuerung bei Interessengleichlauf, *DB* 1981, 908; WIPPENBECK, Einkünftezurechnung bei Familienunternehmen, *Diss. München* 1984; RAUPACH, Die verdeckte Nutzungseinlage in Kapitalgesellschaften, ein unbewältigtes Problem bei der Besteuerung nationaler und internationaler Konzerne?, in KLEIN/VOGEL (Hrsg.), *Der Bundesfinanzhof und seine Rechtsprechung*, FS von Wallis, Bonn 1985, 309; LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1988; BORST, Ertragsteuerliche Folgen von Vereinbarungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und deren Gesellschafter, *BB* 1989, 38; RAMISCH, Rechtsverhältnisse zwischen nahen Angehörigen im Ertragsteuerrecht, Stuttgart 1989; SCHMIDT-LIEBIG, Eheleiche Güterstände in ertragsteuerlicher Sicht, Bielefeld 1989; SEEGER, Anmerkung zu BFH Urteil vom 14. März 1989 – I R 8/85 (FR 1989, 464) – Verdeckte Gewinnausschüttung, *FR* 1989, 466; WASSERMAYER, 20 Jahre BFH-Rechtsprechung zu Grundsatzfragen der verdeckten Gewinnausschüttung, *FR* 1989, 218; PEZZER, Ausstrahlung der Rechtsprechung der BVerfG zu Ehegattenarbeitsverhältnissen auf andere Rechtsverhältnisse, *StbJb.* 1996/97, 25; DISCHINGER, Typisierung steuersparender Sachverhaltsgestaltungen zwischen Eltern und Kindern im Einkommensteuerrecht, Frankfurt am Main 1997; KOTTKE, Steuerrechtliche Anerkennungskriterien für wechselseitige Ehegattenarbeitsverhältnisse und für Unterarbeitsverhältnisse mit Familienangehörigen, *DStR* 1998, 1706; SEEGER, Verträge zwischen nahestehenden Personen, *DStR* 1998, 1339; FUHRMANN,

### III. Anhang 1: Persönl. Zurechnung v. Einkünften Anm. 170–171 § 2

Verträge zwischen nahen Angehörigen – Grenzfälle der Gestaltungspraxis, KÖSDI 2005, 14784; GEMEINHARDT, Verträge unter Angehörigen – steuerliche Anerkennung, BB 2012, 739; TIPKE/LANG, Steuerrecht, Köln, 22. Aufl. 2015.

Bei Rechts- bzw. Leistungsbeziehungen zwischen Personen mit gleicher Interessenlage (nahestehende Personen) ist die Abgrenzung zwischen Einkünfteerzielung und Einkünfteverwendung oft nicht eindeutig feststellbar, denn wegen des Interessengleichlaufs kommt gleichermaßen die Verwirklichung eines Einkünfteerzielungstatbestands wie auch eine Schenkung, Entnahme bzw. Gewinnausschüttung in Betracht. Ein Interessengleichlauf ist insbes. in folgenden Konstellationen möglich:

- im Verhältnis naher Angehöriger untereinander; dies betrifft insbes. Familiengesellschaften, Arbeitsverträge unter Familienangehörigen sowie Miet-, Pacht-, Darlehens- und ähnliche Verträge, Einzelheiten s. Anm. 171–173; zum Nießbrauch s. Anm. 302;
- im Verhältnis KapGes./Gesellschafter; das ist der Problemkreis der vGA, s. Anm. 174;
- im Verhältnis verschiedener verbundener KapGes. untereinander, vor allem im grenzüberschreitenden Fall (bleibt im Folgenden außer Betracht).

Wegen der oft nach außen nicht erkennbaren Unterscheidung zwischen Einkünfteerzielung und Einkünfteverwendung hat die Rspr. die Anforderungen an Form und Inhalt von Verträgen bei Interessengleichlauf verschärft. Verlangt wird eine Dispositionsmöglichkeit aufgrund rechtl. Befugnis und weiter eine vertragsgemäße (= tatsächliche) Durchführung der Vereinbarung; Leistung und Gegenleistung werden auf Angemessenheit hin überprüft; BFH v. 7.5.1996 – IX R 69/94, BStBl. II 1997, 196; v. 17.2.1998 – IX R 30/96, BStBl. II 1998, 349; v. 3.3.2004 – X R 14/01, BStBl. II 2004, 826; s. auch LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, 314 ff.; GEMEINHARDT, BB 2012, 739.

#### **bb) Zurechnungsbesonderheiten bei Familienpersonengesellschaften**

171

Grundsätzlich werden Familien-PersGes. anerkannt, wenn

- ein nach bürgerlich-rechtl. Grundsätzen rechtswirksamer Gesellschaftsvertrag,
- die Einräumung einer „echten“ Gesellschafterstellung nach den zivilrechtl. Vorschriften und
- die tatsächliche Durchführung der Vereinbarungen gegeben sind.

Grund für eine besondere Überprüfung von Rechtsverhältnissen unter Familienangehörigen ist die wegen des fehlenden Interessengegensatzes oft naheliegende verdeckte Einkommensverwendung (TIPKE, StuW 1977, 293 [300]). Liegen die og. Voraussetzungen vor, müsste nach den allgemeinen Grundsätzen auch der Gewinn bei den einzelnen Gesellschaftern erzielt werden. Mit der Begründung, dass bei Familiengesellschaften kein angemessener Interessengegensatz vorliegt, überprüft die Rspr. aber auch die Gewinnverteilung auf ihre Angemessenheit hin und betrachtet die nicht „angemessenen“ Gewinnanteile als private Zuwendungen unter Familienangehörigen.

BFH v. 29.5.1972 – GrS 4/71, BStBl. II 1973, 5; v. 29.3.1973 – IV R 158/68, BStBl. II 1973, 489; v. 29.3.1973 – IV R 56/70, BStBl. II 1973, 650; v. 4.6.1973 – IV R 26/68, BStBl. II 1973, 866; v. 26.6.1974 – I R 206/67, BStBl. II 1974, 676; v. 13.3.1980 – IV R 59/76, BStBl. II 1980, 437; v. 24.7.1986 – IV R 103/83, BStBl. II 1987, 54; v. 9.10.

2001 – VIII R 77/98, BStBl. II 2002, 460; v. 19.2.2009 – IV R 83/06, BStBl. II 2009, 798.

Der BFH misst dabei die Angemessenheit der Gewinnverteilung an festen Gewinnobergrenzen, die für Familienangehörige gelten sollen (nach Abzug von Tätigkeitsvergütung, Kapitalverzinsung, Haftungsprämie und Sondervergütungen gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2). Für angemessen hält der BFH 15 % des tatsächlichen Werts des Gesellschaftsanteils bei unentgeltlich erworbenem Anteil (BFH v. 29.5.1972 – GrS 4/71, BStBl. II 1973, 5; anders BFH v. 9.10.2001 – VIII R 77/98, BStBl. II 2002, 460, für KG-Anteil). Begründet wird dies damit, dass die Unterscheidung zwischen den aufgrund der Gesellschafterstellung beruhenden „originären“ Einkünften und den privaten Zuwendungen im Wege einer Typisierung zu entscheiden sei und dass es ausgeschlossen erscheine, dass Fremde einen Gewinnanteil erhalten, der zu einer höheren als 15 % Durchschnittsrendite führe (BFH v. 24.7.1986 – IV R 103/83, BStBl. II 1987, 54). Bei entgeltlichem bzw. teilentgeltlichem Erwerb wird die Angemessenheit der Gewinnverteilung nach der unter Fremden üblichen Gestaltung gemessen (BFH v. 4.6.1973 – IV R 26/68, BStBl. II 1973, 866). Die Rspr. zu festen Gewinnobergrenzen hat der BFH dann für typische und atypische stille Gesellschafter bzw. Unterbeteiligungen fortgeführt (BFH v. 14.2.1973 – I R 131/70, BStBl. II 1973, 395; v. 29.3.1973 – IV R 56/70, BStBl. II 1973, 650; v. 26.6.1974 – I R 206/67, BStBl. II 1974, 676; v. 16.12.1981 – I R 167/78, BStBl. II 1982, 387; v. 19.2.2009 – IV R 83/06, BStBl. II 2009, 798). Zu Einzelheiten der Auffassung von Rspr. und Verwaltung zur Gewinnverteilung vgl. auch H 15.9 Abs. 3 EStR 2012.

**Stellungnahme:** Eine Prüfung der angemessenen Gewinnverteilung in Familien-PersGes. ist zwar grds. zur Überprüfung einer Zurechnung entsprechend der erbrachten Leistung geboten; es handelt sich hierbei allerdings nur um die Prüfung, ob der Familienangehörige Einkünfte erzielt oder ob ihm Einkünfte (Gewinne von anderen Familienangehörigen) zugewendet werden (= Einkommensverwendung). Die Einführung einer Gewinnobergrenze kann allerdings nicht Maßstab für die Abgrenzung der Einkünftezurechnung von der Einkünfteverwendung sein (vgl. WIPPENBECK, Einkünftezurechnung bei Familienunternehmen, 1984, 487 ff.; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 10 Rn. 81). Erst recht ist kein Grund ersichtlich, die Einkünfterzielung davon abhängig zu machen, ob der Gesellschaftsanteil entgeltlich oder unentgeltlich erworben wurde. So auch der BFH bei der Vereinbarung von Darlehensverträgen: „Der Entstehungsgrund einer Darlehensforderung“ muss „für ihre einkommensteuerrechtliche Würdigung außer Betracht bleiben“ (BFH v. 25.1.1979 – IV R 34/76, BStBl. II 1979, 434). Die unterschiedlichen Gewinnobergrenzen für entgeltlichen oder unentgeltlichen Anteilserwerb belegen die Willkürlichkeit der Einkünftezurechnung durch den BFH. Eine Angemessenheitsprüfung von Gewinnanteilen kann nur anhand eines Fremdvergleichs, dh. des Vergleichs von üblichen Gewinnverteilungsklauseln in PersGes. erfolgen, auch wenn dieser Maßstab nur wenig konkreter ist. Eine zahlenmäßige Höhenbegrenzung des Gewinns für einzelne Gesellschafter ist dabei völlig ungewöhnlich, es kommt üblicherweise allein auf die Beteiligungsquote am Gesamthandsvermögen an. Wenn das Gesellschaftsverhältnis anerkannt ist, dann fließen dem Stpfl. Erträge in der vereinbarten Höhe zu. Wird einem Familienangehörigen ein rentierlicher Gesellschaftsanteil zugewandt, so betrifft dies den Firmenwert (Ertragswert) und ist bei unentgeltlichem Erwerb des Gesellschaftsanteils allenfalls bei der Schenkungsteuer, nicht aber bei der Zurechnung von Einkünften zu berücksichtigen (vgl. § 7 Abs. 6 ErbStG). Bei entgeltlichem Erwerb wird der Firmenwert in den

AK berücksichtigt; geschieht dies nicht, so handelt es sich um einen teilentgeltlichen Erwerb. Die Rentabilität eines Unternehmens ist keine Frage der Einkünftezurechnung, sondern der Zuwendung der Substanz. Dem entspricht auch die Lösung in § 7 Abs. 6 ErbStG: Die Zuwendung eines Übermaßes an Gewinnbeteiligung ist Schenkung und nicht erst der spätere Zufluss von Gewinnanteilen.

**cc) Arbeitsverhältnisse unter nahen Angehörigen**

172

Arbeitsverhältnisse unter Ehegatten werden seit dem Urteil des BVerfG v. 24.1.1962 (1 BvR 232/60, BStBl. II 1962, 506) auch strechtl. anerkannt. Zur Vermeidung einer Einkünfteverlagerung (Einkommensverwendung) werden bei Arbeitsverhältnissen unter Ehegatten strengere Formvorschriften als unter Fremden verlangt (s. auch КОТТКЕ, DStR 1998, 1706). Insbesondere muss die Höhe der Vergütung eindeutig festgelegt werden, die Zahlungsmodalitäten müssen vereinbart werden, wie sie unter Fremden üblich sind, sowie alle rechtl. Folgerungen gezogen werden (vgl. im einzelnen HEINICKE in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 4 Rn. 520 „Angehörige“). Insbesondere an die Zahlungsmodalitäten wurden vom BFH zunächst übertriebene Anforderungen gestellt, die mit der Frage der persönlichen Erzielung von Einkünften nichts mehr zu tun hatten, sondern bereits die Einkommensverwendung betrafen, vgl. insbes. BFH v. 27.11.1989 (GrS 1/88, BStBl. II 1990, 160) zur Nichtanerkennung eines Ehegattenarbeitsverhältnisses bei Zahlung auf ein sog. Oder-Konto. Zu Recht hat daher das BVerfG diese Rspr. des Großen Senats zu den Oder-Konten als offensichtlich verfassungswidrig eingestuft (BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34). Werde die estrechtl. Nichtanerkennung eines Ehegattenverhältnisses allein darauf gestützt, dass das Gehalt auf ein Konto des ArbG-Ehegatten überwiesen wird, über das der ArbN-Ehegatte auch allein verfügen kann, so sei das Willkürverbot verletzt. Seither stellt auch der BFH zu Recht bei der Bestimmung der Fremdüblichkeit generell auf die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten ab (vgl. nur BFH v. 3.3.2004 – X R 12/02, BStBl. II 2004, 722; vgl. auch PEZZER, SbtJb. 1996/97, 25).

**dd) Darlehensverhältnisse unter nahen Angehörigen**

173

Bei Darlehensverhältnissen unter nahen Angehörigen ist zur Anerkennung Voraussetzung, dass die Vereinbarungen in der gesetzlich vorgeschriebenen Form zustande gekommen sind und sowohl Gestaltung als auch Durchführung der Vereinbarung dem zwischen Fremden Üblichen entspricht (BFH v. 14.4.1983 – IV R 198/80, BStBl. II 1983, 555, mwN; v. 20.3.1987 – III R 197/83, BStBl. II 1988, 603; v. 10.8.1988 – IV R 220/84, BStBl. II 1989, 137; v. 12.5.2009 – IX R 46/08, BStBl. II 2011, 24). So sind wechselseitige Darlehensverhältnisse grds. nicht anzuerkennen (FG Ba.-Württ. v. 30.7.1998 – 14 K 164/94, EFG 1998, 1519, rkr.; s. auch HEINICKE in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 4 Rn. 520 „Angehörige“). Siehe zur Verwaltungsauffassung ausführlich BMF v. 23.12.2010, BStBl. I 2011, 37.

**ee) Zurechnung von verdeckten Gewinnausschüttungen**

174

Die Regelung des § 8 Abs. 3 KStG zur StPflcht von sog. vGA beruht auf dem Gedanken, dass vGA eine Verteilung von Gewinn und damit Einkommensverwendung der KapGes. darstellen (vgl. RAUPACH, FS von Wallis, 1985, 309 [319]). Die vGA stellt für den Gesellschafter Einkünfte aus Kapitalvermögen iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 dar. Die Zuwendung der KapGes. muss dem Gesellschafter

nicht persönlich zufließen, es reicht aus, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und dem Gesellschafter zumindest mittelbar einen Vorteil bringt (BFH v. 29.9.1981 – VIII R 8/77, BStBl. II 1982, 248; v. 18.7.1985 – IV R 135/82, BStBl. II 1985, 635; v. 23.10.1985 – I R 248/81, BStBl. II 1986, 178; v. 24.1.1989 – VIII R 74/84, BStBl. II 1989, 419; v. 8.10.2008 – I R 61/07, BStBl. II 2011, 62; s. auch HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 11 Rn. 75, mwN).

Ein Vermögensvorteil fließt dem Gesellschafter zB auch dann zu, wenn die KapGes. an einen Dritten zahlt und damit eine Verpflichtung des Gesellschafters erfüllt (BFH v. 24.1.1989 – VIII R 74/84, BStBl. II 1989, 419). Wenn die vGA einer nahestehenden Person eines Gesellschafters zufließt, ist diese dem Gesellschafter zuzurechnen (BFH v. 25.10.1963 – I 325/61 S, BStBl. II 1964, 17; v. 13.9.1967 – I 82/64, BStBl. II 1967, 791; v. 2.3.1988 – I R 103/86, BStBl. II 1988, 786, mwN). Auch nach der insoweit geänderten Rspr. des BFH, wonach die vGA auch als Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) der KapGes. aufzufassen ist (BFH v. 22.2.1989 – I R 44/85, BStBl. II 1989, 475), bleibt es dabei, dass es nicht auf einen Zufluss beim Gesellschafter ankommt, ein Zufluss bei der nahestehenden Person reicht aus (so WASSERMEYER, FR 1989, 218; SEEGER, FR 1989, 466).

Wenn die nahestehende Person als unmittelbarer Empfänger der Leistung ebenfalls Gesellschafter der KapGes. ist, ist zu prüfen, ob das Gesellschaftsverhältnis der nahestehenden Person Anlass für die Leistung der Gesellschaft ist (BFH v. 29.9.1981 – VIII R 8/77, BStBl. II 1982, 248). Eine generelle Zurechnung auf die nahestehende Person will BORST (BB 1989, 38 [47]) unter wohl fälschlicher Berufung auf BFH v. 1.10.1986 (I R 123/85, BFH/NV 1987, 242) annehmen; uE zu Unrecht, denn eine vGA kann nicht zB mit der beherrschenden Stellung eines Gesellschafters begründet und dann dem anderen, nicht beherrschenden Gesellschafter als nahestehende Person zugerechnet werden. Die vGA ist stets demjenigen Gesellschafter zuzurechnen, dessen Gesellschaftsverhältnis als ursächlich für die Annahme einer vGA angesehen wird.

175–179 Einstweilen frei.

### e) Bedeutung des Güterstands für die Einkünftezurechnung bei Ehegatten

**Schrifttum:** VON CLAER, Das Gleichberechtigungsgesetz und seine Auswirkungen im Einkommen- und Erbschaftsteuerrecht bis zum Inkrafttreten des Splittingverfahrens, DB 1958, 466; DRESSLER, Das Gleichberechtigungsgesetz und seine steuerlichen Auswirkungen, DB 1958, 664; ENDERS, Die Zugewinnsgemeinschaft in haftungs- und steuerrechtlicher Sicht, FR 1958, 245; KAPP, Der Einfluß des Güterstands der Zugewinnsgemeinschaft auf die Besteuerung, StJb. 1957/58, 223; MESSMER, Ehegattenbesteuerung und Ehegüterrecht bei auf Erwerbstätigkeit beruhenden Einkünften, DStR 1958, 241; VANGEROW, Zum Gutachten des BFH vom 18.2.1959 – VI D 1/58 S, StW 1959 Nr. 223, StuW 1959, 623; SCHANDALIK/OSTHELDER, Die Ehegattenbesteuerung bei Güter- und Errungenschaftsgemeinschaft, BB 1960, 321; GRIEGER, Urteilsanmerkung BFH Ur. I 79/61 v. 15.5.1962 – Aufteilung der Einkünfte bei Errungenschaften der Ehegatten, BB 1962, 868; HOFFMANN, Urteilsbesprechung BFH Ur. I 79/61 U v. 15.5.1962 Zur Frage der Zurechnung von Einkünften aus einer mit Mitteln des Gesamtgutes erworbenen Beteiligung an einer Personengesellschaft, bei der handelsrechtlich nur einer der Ehegatten Gesellschafter ist, FR 1962, 408; SPAHN, Beteiligung an einer Personengesellschaft bei Vereinbarung eines ehelichen Güterstands, FR 1962, 411; GANSMÜLLER, Die Zurechnung der Einkünfte eines Gesellschafters-Ehegatten bei Gütergemeinschaft in der Rechtsprechung des BFH, FR 1963, 114; L. SCHMIDT, Arbeitsverträge und Pachtverträge zwischen Ehegatten bei Gütergemein-

schaft im Einkommen- und Gewerbesteuerrecht, DB 1964, 422; BIRKHOFF, Das eheliche Güterrecht in der ertragsteuerliche Rechtsprechung des BFH, DStZ 1967, 365; FICHTELMANN, Die Wirkungen der Gütergemeinschaft auf die einkommensteuerliche Behandlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die einem Ehegatten aus einer Beteiligung an einer Personengesellschaft zufließen, DStR 1967, 599; NAKE, Einkommensteuerliche Auswirkungen der Gütergemeinschaft zwischen Ehegatten, BB 1967, 1236; FELIX/KORN, Anerkennung von Ehegatten-Arbeitsverträgen bei Gütergemeinschaft, DStZ 1969, 183; FICHTELMANN, Einkommensteuerliche Auswirkungen in Ansehung eines Gewerbebetriebs eines Ehegatten bei Vereinbarung und Auseinandersetzung der Gütergemeinschaft, DStR 1973, 204; HILD, Einkommensteuerlicher und ehelicher Güterstand, BB 1973, 1204; DIETLMAIER, Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei Gütergemeinschaften von Ehegatten, BB 1975, 783; KRÜGER, Einfluß der Rechtswirkungen des Gesamtguts der Gütergemeinschaft auf eine steuerliche Anerkennung von Ehegattenarbeitsverhältnissen, DB 1975, 2196; KRÜGER, Gewinne aus Anteilen an einer Personengesellschaft, an der nur einer der in Gütergemeinschaft lebenden Ehegatten beteiligt ist, BB 1975, 1573; KRÜGER, Steuerliche Folgen ehelicher Güterrechtsgestaltungen, München 1978; SCHMIDT, Abfindung eines Pflichtteilsberechtigten mit einem Betriebsgrundstück, FR 1980, 541; THOMA, Steuerprobleme bei Aufhebung der Gütergemeinschaft, DStR 1980, 279; FELDHAUSEN, Steuerliche Probleme im Bereich des Ehe- und Güterrechts, Inf. 1981, 97; SCHMIDT, Zur Unterscheidung zwischen nach § 6b begünstigter Veräußerung und nicht begünstigter Einnahme, FR 1981, 594; WILLEMER, Die Steuerfolgen von Vereinbarungen über Privatgrundstücke anlässlich der Scheidung, DB 1982, 614; PAUS, Einkommensteuerliche Behandlung der unentgeltlichen Überlassung von Wirtschaftsgütern zwischen Ehegatten, FR 1983, 28; TIEDTKE, Zinsen für ein Darlehen zur Tilgung einer Zugewinnausgleichsschuld als Betriebsausgaben, FR 1985, 631; MEINCKE, Güterstandsvereinbarungen aus einkommensteuerlicher und erbschaftsteuerlicher Sicht, DStR 1986, 135; Voss, Eheverträge in steuerlicher Sicht, DB 1988, 1084; SCHMIDT-LIEBIG, Eheliche Güterstände in ertragsteuerlicher Sicht, Bielefeld 1989; SCHMIDT-LIEBIG, Grenzbereiche von Einkunftsqualifikation, Einkunftszurechnung, Unternehmer- und Mitunternehmerbegriff, ausgelotet am Beispiel der ehelichen Gütergemeinschaft, StuW 1989, 110; FROMM, Korrektur des „falschen“ Güterstandes – mit Rückwirkung!, DStR 1990, 106; BILSDORFER, Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Fremdvergleich bei Ehegattenarbeitsverträgen – ein normsstituierendes Konglomerat, StuW 1997, 51; TIEDTKE, Die ertragsteuerliche Behandlung von Leistungen an Erfüllung statt im Rahmen des Zugewinnausgleichs und zur Abgeltung von Pflichtteilsansprüchen, DB 2003, 1471.

#### aa) Eheliches Güterrecht

180

Das Bürgerliche Gesetzbuch regelt die güterrechtl. Verhältnisse unter Ehegatten im Rahmen des gesetzlichen Güterstands (§§ 1363–1390 BGB), überlässt es den Ehegatten aber in bestimmten Grenzen, durch Ehevertrag den gesetzlichen Güterstand abzuwandeln oder einen anderen Güterstand zu vereinbaren (§§ 1363 Abs. 1, 1408–1518 BGB). Die Wirkungen des gesetzlichen oder vertraglichen ehelichen Güterrechts sind teils schuldrechtl. (zB Forderung auf Zugewinnausgleich, § 1378 BGB), teils dinglicher Art (besonders Gesamtgut bei Gütergemeinschaft, §§ 1416, 1419 BGB).

#### Ehevertrag:

► *Rückwirkung des Ehevertrags* kann vereinbart werden, hat aber nur schuldrechtl. Wirkung, dh., die Ehegatten haben einander so zu stellen, wie sie stehen würden, wenn der Ehevertrag an dem früheren Tag geschlossen worden wäre. Die Vereinbarung der Rückwirkung ändert daher nichts mehr an dem bereits erfolgten Zufluss von Einkünften (BFH v. 12.7.1963 – VI 349/62, StRK EStG [bis 1974] § 15 Rn. 425). Die zur ErbSt ergangene Rspr. des BFH, die eine stl. Rückwirkung anerkannte (s. etwa BFH v. 12.5.1993 – II R 37/89, BStBl. II 1993, 739) wurde durch die Einfügung von § 5 Abs. 1 Satz 4 ErbStG obsolet (näher GECK in KAPP/EBELING, § 5 ErbStG Rn. 56 [8/2014]).

► *Form des Ehevertrags*: Die Abwandlung des gesetzlichen Güterstands und die Vereinbarung eines anderen als des gesetzlichen Güterstands bedürfen der gerichtlichen oder notariellen Beurkundung (§ 1410 BGB). Ein ohne Beachtung der Form geschlossener Ehevertrag ist nichtig (§ 125 BGB).

Ob der Mangel der Beurkundung der stl. Anerkennung stets entgegensteht oder die Vereinbarung nach § 41 AO insoweit und so lange anzuerkennen ist, als die Ehegatten das wirtschaftliche Ergebnis der Vereinbarung eintreten und bestehen lassen, ist zweifelhaft. Wohl aber wird man an den Nachweis der Vereinbarung strenge Anforderungen stellen müssen; es müssen Umstände dargetan werden, aus denen sich objektiv das Vorliegen und die Durchführung eines, wenn auch formungültigen, Ehevertrags ergeben.

► *Eintragung im Güterrechtsregister* ist nicht Voraussetzung für die Gültigkeit des Ehevertrags (BRUDERMÜLLER in PALANDT, 74. Aufl. 2015, § 1412 BGB Rn. 1).

► *Sonstige Vereinbarungen* unter Ehegatten in vermögensrechtl. Angelegenheiten sind vom Ehevertrag zu unterscheiden, zB Versorgungsausgleich, Vermögensverwaltung, s. auch Anm. 186.

**Zugewinnsgemeinschaft** ist gem. §§ 1363–1390 BGB gesetzlicher Güterstand. Der Ausdruck Zugewinnsgemeinschaft ist etwas irreführend; während des Güterstands bleiben nicht nur das Vermögen des Mannes und das Vermögen der Frau, das zur Zeit der Eheschließung oder des Inkrafttretens des Güterstands vorhanden war, getrennt; auch das, was ein Ehegatte nach der Eheschließung erwirbt, fällt allein in das Vermögen des betreffenden Ehegatten (§ 1363 Abs. 2 BGB). Auch die Verwaltung und Verfügung über sein Vermögen steht jedem Ehegatten allein zu (§ 1363 BGB; Ausnahmen: Rechtsgeschäfte über das Vermögen im Ganzen, § 1365 BGB, und über den ehelichen Hausrat, § 1369 BGB). Jeder Ehegatte bezieht wie bei der Gütertrennung die Nutzungen seines Vermögens selbst, auch wenn er seinem Ehepartner die Verwaltung seines Vermögens übertragen hat. Bei Beendigung des Güterstands ist jedoch der während der Ehe erzielte Zugewinn unter den Ehegatten auszugleichen. Der Ausgleichsanspruch ist rechnerisch zu ermitteln, wenn die Ehe geschieden, aufgehoben oder für nichtig erklärt wird, wenn die Ehegatten durch Ehevertrag einen anderen Güterstand als denjenigen der Zugewinnsgemeinschaft vereinbaren oder wenn ein Ehegatte zum vorzeitigen Ausgleich des Zugewinns (zwecks Sicherung des Ausgleichsanspruchs) des anderen Ehegatten verurteilt wird (vgl. §§ 1372 ff. BGB). Bei Tod eines Ehegatten wird der Ausgleichsanspruch nicht rechnerisch ermittelt, sondern dadurch abgegolten, dass der gesetzliche Erbteil des überlebenden Ehegatten sich um 1/4 der Erbschaft erhöht (§ 1371 BGB); ob der Verstorbene wirklich einen ausgleichspflichtigen Zugewinn besaß, ist dabei unerheblich. Nur wenn der überlebende Ehegatte weder Erbe wird noch ein Vermächtnis erhält, dh. nicht zum Erben oder Vermächtnisnehmer eingesetzt worden ist oder die Erbschaft ausschlägt, kann er einen Ausgleich des tatsächlich Zugewinns verlangen (§ 1371 Abs. 2 BGB).

**Gütertrennung** tritt ein:

- wenn die Ehegatten den gesetzlichen Güterstand ohne eine andere Regelung ausschließen oder aufheben oder den Ausgleich des Zugewinns ausschließen (§ 1414 BGB);
- wenn die Ehegatten den Versorgungsausgleich ausschließen (§§ 1408, 1414 BGB; uU kann aber trotzdem der gesetzliche Güterstand beibehalten werden; vgl. BRUDERMÜLLER in PALANDT, 74. Aufl. 2015, § 1414 BGB Rn. 1 mwN);
- wenn die Ehegatten eine ehevertraglich vereinbarte Gütergemeinschaft aufheben, ohne einen anderen Güterstand zu vereinbaren (§ 1414 BGB);

### III. Anhang 1: Persönl. Zurechnung v. Einkünften Anm. 180–181 § 2

- wenn durch rechtskräftiges Urteil auf vorzeitigen Ausgleich des Zugewinns erkannt wird (§ 1388 BGB);
- wenn die Ehegatten durch Ehevertrag Gütertrennung vereinbaren (§ 1408 BGB).

Bei der Gütertrennung stehen sich die Ehegatten in vermögensrechtl. Beziehung wie Unverheiratete gegenüber (BRUDERMÜLLER in PALANDT, 74. Aufl. 2015, Vor § 1414 BGB Rn. 1). Wie bei der Zugewinnngemeinschaft besteht Trennung der Vermögen und der Einkünfte der Ehegatten. Es erfolgt aber kein Zugewinnausgleich.

**Gütergemeinschaft** kann anstelle des gesetzlichen Güterstands der Zugewinnngemeinschaft und anstelle einer vereinbarten Gütertrennung durch Ehevertrag vereinbart werden (§§ 1415–1482 BGB). Das eingebrachte und später erworbene Vermögen der Ehegatten wird gemeinschaftliches Vermögen (Gesamtgut, §§ 1416, 1419 BGB), welches mangels einer anderen Vereinbarung durch beide Ehegatten gemeinschaftlich verwaltet wird (§ 1421 BGB). Die Gütergemeinschaft ist hinsichtlich des Gesamtguts eine Gesamthandsgemeinschaft. Bei Beendigung der Gütergemeinschaft gebührt der Überschuss, der nach Berichtigung der Gesamtgutsverbindlichkeiten verbleibt, den Ehegatten zu gleichen Teilen (§ 1476 BGB; zur Ehescheidung s. § 1478 BGB). Neben dem Gesamtgut können vier weitere Vermögensmassen bestehen, nämlich Sondergut und Vorbehaltsgut jedes Ehegatten. Sondergut sind alle Gegenstände, die nicht durch Rechtsgeschäft übertragen werden können (§ 1417 Abs. 2 BGB). Jeder Ehegatte ist Eigentümer seines Sonderguts und seines Vorbehaltsguts. Die Nutzungen des Sonderguts fallen dem Gesamtgut zu (§ 1417 Abs. 3 Satz 2 BGB), nicht dagegen die Nutzungen des Vorbehaltsguts (§ 1418 Abs. 3 Satz 2 BGB).

**Fortgesetzte Gütergemeinschaft:** Die Ehegatten können vereinbaren, dass die Gütergemeinschaft nach dem Tod eines Ehegatten zwischen dem überlebenden Ehegatten und den gemeinschaftlichen Abkömmlingen fortgesetzt wird (§ 1483 Abs. 1 BGB). Auch die fortgesetzte Gütergemeinschaft ist hinsichtlich des Gesamtguts eine Gesamthandsgemeinschaft.

#### bb) Bedeutung der einzelnen Güterstände für die Zurechnung von Einkünften

##### (1) Mittelbare Bedeutung des Güterrechts

181

Das eheliche Güterrecht hat keine unmittelbaren Auswirkungen auf die Zurechnung von Einkünften insofern, als es sich darauf beschränkt, vermögensrechtl. Beziehungen zwischen den Ehegatten zu regeln. Es wirkt sich aber mittelbar auf die Zurechnung von Einkünften aus, soweit die Zurechnung von Einkünften durch die Nutzung von Vermögen erfolgt (s. Anm. 125), die Ehegatten aufgrund der zivilrechtl. Güterstandsregelung die Dispositionsmöglichkeit über die Leistungsstellung erhalten (s. Anm. 130) und die zu Einkünften führende Leistung bewirken (s. Anm. 125). Zur Bedeutung der Vermögenszurechnung für die Einkünftezurechnung s. Anm. 144.

Der Abschluss eines Ehevertrags und seine Aufhebung bilden keinen Missbrauch iSd. § 42 AO, soweit dadurch die persönliche Zurechnung von Einkünften beeinflusst wird, uE auch keine estl. unbeachtliche Verfügung über Einkünfte eines Ehegatten, sondern eine zu berücksichtigende Änderung der Dispositionsbefugnis über die der Einkünfteerzielung zugrunde liegende Leistungsbeziehung (s. dazu allgemein Anm. 130), daher uE auch keine Vereinbarung iSd. § 12 Nr. 2 (s. dazu allgemein § 12 Anm. 103). Die Frage hat bei den

Güterständen mit gemeinschaftlichem Vermögen der Ehegatten Bedeutung. Es geht daher nicht an, einen Ehevertrag aufgrund wirtschaftlicher Betrachtung als nicht vorhanden zu behandeln (s. dazu die zum ErbStG ergangene Rspr., BFH v. 12.5.1993 – II R 37/89, BStBl. II 1993, 739; v. 12.7.2005 – II R 29/02, BStBl. II 2005, 843).

## 182 (2) Zurechnung von Einkünften bei Zugewinnngemeinschaft

Beim Güterstand der Zugewinnngemeinschaft (dh. Gütertrennung mit Zugewinnausgleich bei Beendigung des Güterstands) sind wie bei der Gütertrennung jedem Ehegatten die von ihm bezogenen Einkünfte zuzurechnen; die Beschränkungen in der Verfügungsmacht nach §§ 1364–1370 BGB wirken sich estl. nicht aus.

**Der Zugewinnausgleich** hat estl. keine unmittelbaren Folgen. Bei Tod eines Ehegatten wirkt er sich nur erbrechtl. aus (§ 1371 BGB). Bei Zugewinnausgleich unter Lebenden spielt sich die Entstehung der Ausgleichsforderung des einen Ehegatten gegen den anderen (§ 1378 BGB) und ihre Tilgung in Geld in der Vermögenssphäre ab (glA VON CLAER, DB 1958, 466 [467]; DRESSLER, DB 1958, 664; BIRKHOLZ, DStZ 1967, 366). Ausgleichsforderung und Ausgleichsschuld gehören zum PV, auch wenn der Ausgleich ausschließlich durch betrieblichen Zugewinn der Ehegatten entstanden ist oder ausschließlich aus betrieblichen Mitteln geleistet wird (glA KAPP, StbJb. 1957/58, 236). Die Entnahme von Geldmitteln zur Tilgung der Ausgleichsschuld führt nicht zur Aufdeckung der stillen Reserven des Betriebs. Die Entnahme eines WG zwecks Veräußerung an einen Dritten, um Mittel zu beschaffen, oder zwecks Übertragung an den anderen Ehegatten erfolgt aber zum Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4) und führt ggf. zur Aufdeckung einer stillen Reserve. Überträgt der ausgleichspflichtige Ehegatte zur Tilgung der Ausgleichsschuld ein WG an den anderen Ehegatten (aufgrund Vereinbarung oder auf Anordnung des Vormundschaftsgerichts gem. § 1383 BGB), so liegt darin uE eine Veräußerung des WG bei dem einen und eine Anschaffung des WG bei dem anderen Ehegatten mit den nach allgemeinen estl. Regeln in einem solchen Fall eintretenden Folgen, also keine unentgeltliche Übertragung.

GlA BFH v. 19.1.1972 – II 115/65, BStBl. II 1971, 474; v. 31.5.1972 – II R 92/67, BStBl. II 1972, 836; v. 31.7.2002 – X R 48/99, BStBl. II 2003, 282; v. 30.3.2011 – IX B 114/10, BFH/NV 2011, 1323; Die Gegenleistung liegt in der Tilgung der Ausgleichsforderung; v. 15.2.1977 – VIII R 175/74, BStBl. II 1977, 389; v. 16.3.1977 – II R 183/71, BStBl. II 1977, 648; v. 31.7.2002 – X R 48/99, BStBl. II 2003, 282; v. 30.3.2011 – IX B 114/10, BFH/NV 2011, 1323; MEILICKE, StbJb. 1977/78, 266; KRÜGER, Steuerfolgen ehelicher Güterrechtsgestaltungen, 1978, 39 f.; anders EBELING/GECK in EBELING ua., III Rn. 92.1 (5/2014); TIEDTKE, DB 2003, 1471, die von Unentgeltlichkeit ausgehen. Allerdings ist die Bildung einer Rücklage nach § 6b bei Hingabe an Ehegatten zur Erfüllung des Zugewinnausgleichs nach BFH v. 23.6.1981 (VIII R 41/79, BStBl. II 1982, 18; seither stRspr.) unzulässig, weil es sich nicht um eine Veräußerung des WG, sondern um eine Entnahme zu privaten Zwecken handele (s. auch BFH v. 29.6.1995 – VIII R 2/94, BStBl. II 1996, 60). Kritisch hierzu L. SCHMIDT, FR 1981, 594). Ebenso hat der BFH die Abfindung eines Pflichtteilsanspruchs durch Übergang eines Nachlassgegenstands an Erfüllung statt als unentgeltlichen Erwerb des Pflichtteilsberechtigten von den ihn abfindenden Erben behandelt; es fehle an einem Leistungsaustausch (BFH v. 23.7.1980 – I R 43/77, BStBl. II 1981, 19 [21] aE). Die Entscheidung entspricht dem Bestreben des BFH, erbrechtl. Vorgänge möglichst aus dem Bereich der Veräußerung und Gewinnverwirklichung herauszuhalten. Jedenfalls bildet aber die Tilgung einer unentgeltlich entstandenen Verbindlichkeit durch Hingabe eines WG an Erfüllung statt nicht allgemein einen unentgeltlichen Übergang des WG selbst (glA L. SCHMIDT, FR 1980, 541).

**Auch wenn ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil** zur Tilgung der Ausgleichsschuld übertragen wird, bildet dies uE eine Veräußerung; es liegt nicht anders, als wenn der Ehegatte den Betrieb usw. gegen Zahlung eines Betrags in Höhe der Ausgleichsschuld veräußert und die Kaufpreisforderung mit der Ausgleichsschuld verrechnet.

**(3) Zurechnung von Einkünften bei Gütertrennung**

183

Da sich beim Güterstand der Gütertrennung die Ehegatten vermögensrechtl. wie Unverheiratete gegenüberstehen, sind auch stl. jedem Ehegatten die von ihm bezogenen Einkünfte zuzurechnen.

**(4) Zurechnung von Einkünften bei Gütergemeinschaft**

184

Da Ehegatten meistens die Zusammenveranlagung wählen (zur günstigsten Veranlagungsform s. § 26 Anm. 5), hat die Frage, wem die Einkünfte bei Gütergemeinschaft zuzurechnen sind, nur ausnahmsweise Bedeutung, zB bei getrennter Veranlagung wegen dauernden Getrenntlebens (§§ 26, 26a), bei Zusammenveranlagung im Fall der Haftungsbeschränkung gem. §§ 268, 270 AO (Aufteilung der EStSchuld wie bei getrennter Veranlagung) und in Fällen, in denen Vorschriften nur für die Einkünfte eines der beiden Ehegatten anzuwenden sind (zB § 24a).

**Die Entstehung des Gesamtguts und der Gesamthandsgemeinschaft** (§ 1419 BGB) bei Begründung der Gütergemeinschaft ist ein unentgeltlicher Vorgang und wirkt sich daher estl. nicht aus (BFH v. 2.10.1980 – IV R 42/49, BStBl. II 1981, 63, 68; FG Düss. v. 12.6.1985 – VIII 162/80 F, EFG 1986, 11, rkr.); der Erwerb von Miteigentum jedes Ehegatten am Vermögen des anderen Ehegatten bildet nicht Leistung und Gegenleistung (glA FICHELTMANN, DStR 1973, 204). Vgl. auch § 7 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG; danach gilt als Schenkung die Bereicherung, die ein Ehegatte bei Vereinbarung der Gütergemeinschaft erfährt.

**Die Wirkungen der Gütergemeinschaft** werden unterschiedlich beurteilt. Nach der Rspr. des BFH gilt Folgendes: Für die Zurechnung der Einkünfte kommt es darauf an, inwieweit sie durch die Tätigkeit eines Ehegatten oder durch die Nutzung des Gesamtguts erzielt werden. Die durch die Tätigkeit eines Ehegatten erzielten Einkünfte sind allein dem tätigen Ehegatten zuzurechnen, obwohl sie nach hM bürgerlich-rechtl. unmittelbar in das Gesamtgut fallen. Nur soweit die Gütergemeinschaft „zu Wirkungen führt, wie sie auch zwischen Fremden im Rahmen von Gesellschafts- oder Gemeinschaftsverhältnissen möglich sein würden, sind diese Wirkungen für die einkommensteuerliche Zurechnung der Einkünfte zu beachten“; da das Gesamtgut beiden Ehegatten je zur Hälfte zuzurechnen ist (§ 39 AO) und von den Ehegatten in diesen Fällen gemeinsam so genutzt wird, wie dies auch zwischen Fremden möglich sein würde, sind die Nutzungen des Gesamtguts beiden Ehegatten je zur Hälfte zuzurechnen (BFH v. 18.2.1959 – VI D 1/58 S, BStBl. III 1959, 263; andeutend bereits BFH v. 26.8.1958 – I 116/58 U, BStBl. III 1958, 445).

Zustimmend zu BFH v. 18.2.1959 – VI D 1/58 S, BStBl. III 1959, 263: BFH v. 6.8.1959 – IV 127/58 U, BStBl. II 1959, 408; v. 7.3.1961 – 1287/60 U, BStBl. II 1961, 253; v. 15.5.1962 – 179/61 U, BStBl. II 1962, 346; v. 12.7.1963 – VI 349/62, StRK EStG § 15, Rn. 425; v. 1.3.1966 – I 226/64, BStBl. II 1966, 277; v. 23.6.1971 – I B 16/71, BStBl. II 1971, 730; v. 7.10.1976 – IV R 50/72, BStBl. II 1977, 201; v. 22.6.1977 – I R 185/75, BStBl. II 1977, 836; v. 20.3.1980 – IV R 53/76, BStBl. II 1980, 634; v. 2.10.1980 – IV R 42/79, BStBl. II 1981, 63; v. 18.10.1989 – I R 126/88, BStBl. II 1990, 377; v. 1.10.1992 – IV R 130/90, BStBl. II 1993, 574; v. 4.11.1997 – VIII R 19/95, BFH/ NV 1998, 1094; auch FG Rhld.-Pf. v. 21.1.2002 – 5 K 2595/98, EFG 2002, 698, rkr.

**Die Begründung von BFH v. 18.2.1959** (VI D 1/58 S, BStBl. III 1959, 263) ist zwar angreifbar (s. zur Kritik auch Anm. 189), im Ergebnis ist dem BFH aber uE im Wesentlichen zuzustimmen, und zwar aufgrund der Auslegung des Begriffs „erzielt“ in § 2 Abs. 1 Satz 1 und der sich daraus ergebenden Zurechnung von Einkünften, s. Anm. 100. Danach erscheint es auch im Fall der Gütergemeinschaft gerechtfertigt, Einkünfte demjenigen Ehegatten zuzurechnen, der durch seine Leistung – seinen Einsatz von WG oder Arbeit – den Tatbestand der Einkünfterzielung verwirklicht hat.

**Verfahren:** Grundsätzlich ist über die estl. Wirkungen der Gütergemeinschaft, insbes. darüber, ob oder in welchem Umfang die Einkünfte beiden Ehegatten oder einem von ihnen zuzurechnen sind, im Verfahren der gesonderten Feststellung der Einkünfte nach § 180 AO zu entscheiden (BFH v. 18.2.1959 – VI D 1/58 S, BStBl. III 1959, 263 aE; v. 6.8.1959 – IV 127/58 U, BStBl. III 1959, 408; v. 11.3.1966 – VI 161/63, BStBl. II 1966, 389; v. 23.6.1971 – I B 16/71, BStBl. II 1971, 730; FG München v. 11.2.1971 – VI 86/68-G, E, EFG 1971, 399, rkr.), auch bei Zusammenveranlagung (BFH v. 23.6.1971 – I B 16/71, BStBl. II 1971, 730; FG München v. 11.2.1971 – VI 86/68-G, E, EFG 1971, 399, rkr.). Die gesonderte Feststellung kann auch dann noch vorgenommen werden, wenn die Ehegatten die Gewinnaufteilung erst beantragen, nachdem der EStBescheid bereits ergangen und unanfechtbar geworden ist (BFH v. 11.3.1966 – VI 161/63, BStBl. II 1966, 389). Bestehen über die Höhe der Einkünfte und ihre Aufteilung auf die Ehegatten zwischen diesen und dem FA keine Meinungsverschiedenheiten, so kann insbes. in einfach gelagerten Fällen von geringer Bedeutung von der Anwendung dieses Verfahrens abgesehen werden; s. § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO (FG München v. 24.6.1983 – V 4/83 E, EFG 1984, 102, rkr.).

**Beendigung der Gütergemeinschaft:** Die Beendigung der Gütergemeinschaft hat estl. keine unmittelbaren Auswirkungen; wohl aber kann dies hinsichtlich einzelner Auseinandersetzungsmaßnahmen über das Gesamtgut der Fall sein. Im Einzelnen:

► *Veräußerung von Gegenständen des Gesamtguts an Dritte* (§ 1475 Abs. 3 BGB): Es gelten die allgemeinen Regeln. Dabei erzielte Einkünfte sind den Ehegatten noch je zur Hälfte zuzurechnen. Der Anteil an einer PersGes., der einem Ehegatten bei Begründung der Gütergemeinschaft gehörte, oder mit Mitteln des Gesamtguts erworben worden ist, gehört zum Sondergut des betreffenden Ehegatten (§§ 1417, 717 BGB; s. Anm. 189) und fällt daher nicht in die Auseinandersetzung über das Gesamtgut.

► *Gemeinsame Fortführung eines Betriebs* durch die Ehegatten setzt ein (bereits zur Zeit der Gütergemeinschaft bestehendes oder nunmehr begründetes) Gesellschaftsverhältnis voraus. Die Fortführung hat estl. jedenfalls dann keine Auswirkung, wenn die Ehegatten an dem fortgeführten Betrieb je zur Hälfte beteiligt bleiben (ähnlich FICHTELMANN, DStR 1973, 205; wenn die Identität der Mitunternehmerschaft gewahrt bleibt). Aber auch soweit sich die Beteiligungsverhältnisse verschieben, führt dies uE nicht zu einer Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven, wenn die Verschiebung im Rahmen der Aufteilung des Gesamtguts erfolgt; das ist uE ein unentgeltlicher Erwerb.

► *Realteilung* des (ggf. zT zunächst in Geld umgesetzten, § 1475 Abs. 3 BGB) Gesamtguts, die von den Ehegatten vereinbart werden kann (§ 1474 BGB), ist nach zutreffender Auffassung des FG München (v. 28.6.1993 – 15 K 462/93, FR 1993, 812, rkr.; zust. auch BFH v. 21.3.2002 – IV R 1/01, BStBl. II 2002,

519) in entsprechender Anwendung der Grundsätze des Beschlusses des Großen Senats zur Erbauseinandersetzung über Mischvermögen (BFH v. 5.7.1990 – GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 847) nicht als Veräußerungsvorgang, sondern – wie die Begründung der Gütergemeinschaft – als unentgeltlicher Erwerb zu werten; die Ehegatten führen die Buchwerte der von ihnen übernommenen Betriebe, Teilbetriebe und weiterhin als BV gleicher Einkunftsart und gleicher Gewinnermittlungsart behandelten EinzelWG fort, und bei WG, die bisher PV waren und es bleiben, gelten, soweit der übernehmende Ehegatte den Miteigentumsanteil des anderen Ehegatten erwirbt, die Regeln für unentgeltlichen Erwerb von PV (ebenso WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 15 Rn. 377). Zur Durchführung der Realteilung s. § 16 Anm. 439–454. Eine Gewinnverwirklichung entsteht aber durch Entnahmen, dh. soweit WG des BV, bei denen stille Reserven bestehen, infolge der Auseinandersetzung in PV übergehen. Der Entnahmegewinn ist uE noch beiden Ehegatten je zur Hälfte zuzurechnen, da die Gesamthandsgemeinschaft bis zur Beendigung der Auseinandersetzung fortbesteht (§ 1471 Abs. 2 BGB).

► *Übernahme eines einzelnen Wirtschaftsguts gegen Wertersatz* an das Gesamtgut durch einen Ehegatten ist möglich (§ 1477 Abs. 2 BGB). Was der Ehegatte als Wertersatz zu leisten hat, muss er sich auf seinen Anteil am Gesamtgut anrechnen lassen (§ 1476 Abs. 2 BGB). Die Übertragung gegen Wertersatz bildet daher uE wirtschaftlich eine Teilungsmaßnahme, keine Veräußerung, ggf. aber eine Entnahme.

**Zurechnung bei fortgesetzter Gütergemeinschaft:** § 28 enthält eine spezielle Zurechnungsvorschrift. Einkünfte, die in das Gesamtgut fallen, gelten als Einkünfte des überlebenden Ehegatten, wenn dieser unbeschränkt stpfl. ist. § 28 ist verfassungsgemäß (BFH v. 4.6.1973 – IV R 177/69, BStBl. II 1973, 638). Wird die fortgesetzte Gütergemeinschaft intern nicht mehr als existent behandelt und sind sich die Beteiligten über eine Aufteilung der Einkünfte einig, so wird § 28 nicht angewandt (RFH v. 19.11.1936, RStBl. 1937, 96; BFH 13.5.1966 – VI 238/64, BStBl. II 1966, 505).

**(5) Zurechnung von Einkünften bei Errungenschaftsgemeinschaft und Fahrnisgemeinschaft** 185

Für die Zurechnung der Einkünfte gilt hier grds. das Gleiche wie bei der Gütergemeinschaft (s. Anm. 184), jedoch unter Berücksichtigung etwaiger Abweichungen hinsichtlich der vermögensmäßigen Beteiligung der Ehegatten.

BFH v. 6.8.1959 – IV 127/58 U, BStBl. III 1959, 408; v. 7.10.1976 – IV R 50/72, BStBl. II 1977, 201; OFD Münster v. 10.8.1959, EDStZ S 418; Inf. 1959, 286; OFD Koblenz v. 14.4.1960, EDStZ 1960, 186; FR 1960, 386, betr. LuF; VANGEROW, StuW 1959, 623 (628).

**(6) Sonstige Vereinbarungen zwischen Ehegatten** 186

Vom Ehevertrag mit seinen Folgen, die sich aus den güterrechtl. Bestimmungen ergeben, sind sonstige Vereinbarungen zwischen Ehegatten abzugrenzen, zB Gesellschafts-, Arbeits-, Miet- und Darlehensverträge, Begründung einer Gemeinschaft (§§ 741–758 BGB) bezüglich eines einzelnen WG. Sie führen zu gesonderten Rechtsfolgen und ggf. zu einer Änderung in der Zurechnung der Einkünfte; s. dazu allgemein Anm. 170–174, besonders über Vereinbarungen zwischen Angehörigen. Eine Vermischung zwischen einer güterrechtl. Vereinbarung und einem Vertragstyp des bürgerlichen Rechts ist nicht möglich, zB die Vereinbarung von „Gütergemeinschaft“ bezüglich eines einzelnen WG.

Darin liegt entweder die schenkweise Einräumung von Miteigentum, ggf. mit der Folge, dass beide Ehegatten Einkünfte aus dem WG erzielen, oder die schenkweise, stl. unbeachtliche Abtretung zukünftiger Einkünfte (zu diesem Fall s. Anm. 151).

187–188 Einstweilen frei.

### cc) Einkünftezurechnung auf die Ehegatten bei den einzelnen Einkunftsarten

#### 189 (1) Einkünfte aus Gewerbebetrieb

**Zugewinnngemeinschaft, Gütertrennung:** Die Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb sind demjenigen Ehegatten zuzurechnen, der wirtschaftlich Inhaber des Betriebs ist. Im Zweifel ist das derjenige, auf dessen Namen das Gewerbe angemeldet ist. Es kann aber sein, dass ein Ehegatte nur nach außen durch den anderen vorgeschoben worden ist. Der Anspruch auf Versorgungsausgleich bei Ende der Zugewinnngemeinschaft (§§ 1371 ff. BGB) begründet keine Mitunternehmerschaft, auch wenn der Ehegatte dadurch uU an der Substanz des Betriebs teilhat (TIEDTKE, FR 1985, 631 [635]; VOSS, DB 1988, 1084 [1085]; WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 15 Rn. 375). Zu Gesellschaftsverhältnissen und Arbeitsverhältnissen unter Ehegatten s. Anm. 171, 172; zur gesonderten Feststellung s. § 26a Anm. 82.

**Gütergemeinschaft:** Für eine gemeinschaftliche Einkünfteerzielung nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 sind folgende Voraussetzungen erforderlich (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751):

- Mitunternehmerisiko,
- Mitunternehmerinitiative,
- Gesellschafter einer PersGes. oder Teilhaber einer der PersGes. wirtschaftlich vergleichbaren Gemeinschaft.

Die Gütergemeinschaft wird als eine mit einer PersGes. wirtschaftlich vergleichbare Gemeinschaft angesehen (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; v. 22.1.1985 – VIII R 303/81, BStBl. II 1985, 363; v. 16.2.1995 – IV R 62/94, BStBl. II 1995, 592; v. 18.8.2005 – IV R 37/04, BStBl. II 2006, 165; vgl. auch BFH v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480; auch WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 15 Rn. 171; H 15.9 (1) „Gütergemeinschaft“ EStR 2012). Ob die Voraussetzungen des Mitunternehmerrisikos und der Mitunternehmerinitiative vorliegen, ist für Familien-PersGes. und für PersGes. unter Fremden in gleicher Weise und nach gleichen Kriterien zu beantworten (BFH v. 10.11.1987 – VIII R 166/84, BStBl. II 1989, 758; vgl. auch WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 15 Rn. 745). Dies muss uE auch für die in Gütergemeinschaft lebenden Ehegatten gelten. Die Rspr. unterscheidet im Anschluss an das grundlegende Gutachten zur Bedeutung der ehelichen Güterstände BFH v. 18.2.1959 (VI D 1/58 S, BStBl. III 1959, 263) danach, in welchem Verhältnis zwischen den Ehegatten die Einkünfte durch Arbeit oder durch Kapitaleinsatz erzielt werden (etwa BFH v. 4.11.1997 – VIII R 18/95, BStBl. II 1999, 384; s. auch § 18 Anm. 435):

- Ist es bei einem Gewerbebetrieb (oder land- und forstwirtschaftlichem Betrieb), wie dies die Regel ist, in erster Linie der Einsatz des Gesamtguts oder ist es der im Wesentlichen gleichgewichtige Arbeitseinsatz der Ehegatten, so ist stl. eine Mitunternehmerschaft gegeben, und für die Zurechnung der Gewinnanteile gelten die für Mitunternehmerschaften zwischen Familienange-

hörigen von der Rspr. entwickelten Regeln (BFH v. 7.10.1976 – IV R 50/72, BStBl. II 1977, 201, betr. in Errungenschaftsgemeinschaft lebenden HV; v. 22.6.1977 – I R 185/75, BStBl. II 1977, 836, betr. in Gütergemeinschaft lebenden Handwerker; v. 20.3.1980 – IV R 53/76, BStBl. II 1980, 634; v. 18.8.2005 – IV R 37/04, BStBl. II 2006, 165).

- Ist dagegen die persönliche Arbeitskraft eines einzelnen Ehegatten für die Erzielung der Einkünfte aus dem zum Gesamtgut gehörenden Betrieb entscheidend, so ist der andere Ehegatte nicht Mitunternehmer (BFH v. 6.8.1959 – IV 127/58 U, BStBl. II 1959, 408; v. 1.3.1966 – 1226/64, BStBl. II 1966, 277; v. 23.6.1971 – I B 16/71, BStBl. II 1971, 730; v. 2.10.1980 – IV R 42/79, BStBl. II 1981, 63; v. 4.11.1997 – VIII R 18/95, BStBl. II 1999, 384; FG Rhld.-Pf. v. 16.11.1965 – II 96/65, EFG 1966, 122, rkr., betr. Errungenschaftsgemeinschaft; v. 25.2.1976 – I 233/71, EFG 1976, 491, rkr.).

Zur Kritik an der BFH-Rspr. s. SCHMIDT-LIEBIG (StuW 1989, 110), der diese Rspr. mit der heutigen weiten Interpretation des Mitunternehmerbegriffs für unvereinbar hält. Nach neuem Verständnis der Rspr. ist bereits die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten für die Mitunternehmerinitiative ausreichend, wenn diese dem gesetzlichen Regelfall annähernd entsprechen (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751). Der geübten Kritik ist in dieser Allgemeinheit nicht zu folgen. Die problematischen Zurechnungsfälle der Gütergemeinschaft (ein Ehegatte ist allein als HV bzw. Handwerker tätig) sind auch nach heutigem Verständnis von der persönlichen Zurechnung als Verwirklichung eines Tatbestands der Einkünfteerzielung (s. Anm. 100) mit Hilfe des Gutachtens (BFH v. 18.2.1959 – VI D 1/58 S, BStBl. III 1959, 263) zu lösen. Der BFH hat dort seine Ausführungen zum Verhältnis von Arbeitseinsatz und Kapital nicht zur Frage der Mitunternehmerinitiative und des Mitunternehmerrisikos, sondern zur angemessenen Gewinnverteilung gemacht.

„Zwischen fremden Gesellschaftern wird die Gewinnverteilung danach bestimmt, wie jeder von ihnen durch den Einsatz von Betriebskapital oder Arbeit zum Ertrag beiträgt. Da bei vereinbarter Gütergemeinschaft das Betriebskapital beiden Ehegatten je zur Hälfte gehört, steht zunächst jedem Ehegatten deswegen ein angemessener Gewinnanteil zu. Sind darüber hinaus beide Ehegatten im Betrieb tätig, wie es in Handwerks- und Einzelhandelsbetrieben die Regel ist, so ist eine gleichmäßige Gewinnteilung zwischen den Ehegatten angebracht. ... Steht indessen fest, daß nur ein Ehegatte im Betrieb tätig war, so ist zu berücksichtigen, daß im Wirtschaftsleben der Gewinnanteil eines Gesellschafters, der einen Kapitalanteil und Arbeit in den Betrieb einbringt, höher ist als der Gewinnanteil des anderen Gesellschafters, der nur einen Kapitalanteil in gleicher Höhe wie sein Mitgesellschafter einbringt. In solchen Fällen ist der Gewinn auf die Ehegatten im Wege der Schätzung angemessen zu verteilen“ (BFH v. 18.2.1959 – VI D 1/58 S, BStBl. III 1959, 263).

Für grds. hälftige Aufteilung auf die Ehegatten wegen Aufklärungsschwierigkeiten des Sachverhalts und wegen Manipulationsmöglichkeiten spricht sich SCHMIDT-LIEBIG (StuW 1989, 110 [115]) aus. Dies ist uE keine Begründung, um von der systematisch richtigen Lösung abzuweichen, nämlich demjenigen Einkünfte zuzurechnen, der den Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklicht hat (s. Anm. 100).

Die Rspr. zu Familien-PersGes., die bei schenkweiser Zuwendung eine Gewinnverteilung nur bis zu 15 % des Werts der Beteiligung zulässt (s. Anm. 171), ist nicht anwendbar. Wenn die Begründung der Gütergemeinschaft nach der Rspr. nicht den Bereich der Einkünfteverwendung betrifft (so BFH v. 18.2.1959 – VI D 1/58 S, BStBl. III 1959, 263), dann ist auch kein Grund für eine Angemessenheitskontrolle der Gewinnverteilung gegeben (im Ergebnis ebenfalls gegen An-

wendung der 15 %-Rspr. Voss, DB 1988, 1087; aA KRÜGER, Steuerliche Folgen ehelicher Güterrechtsgestaltungen, 1978, 82 ff.).

**Betriebsveräußerung:** Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung eines zum Gesamtgut gehörenden Betriebs oder Teilbetriebs (§ 16) ist nach den vom BFH v. 18.2.1959 (VI D 1/58 S, BStBl. III 1959, 263) aufgestellten Grundsätzen ebenfalls so aufzuteilen, wie dies bei einem Gesellschaftsverhältnis unter Fremden geschehen würde, im Zweifel also nach dem für den laufenden Gewinn geltenden Verteilungsschlüssel, zumal ja auch dieser Gewinn – soweit nicht stille Reserven aufgedeckt werden, die bereits bei Errichtung der allgemeinen Gütergemeinschaft in einem bis dahin einem einzelnen Ehegatten gehörenden Betrieb enthalten waren – sowohl auf dem Kapitaleinsatz beider Ehegatten als auch auf dem Arbeitseinsatz beider Ehegatten oder eines einzelnen von ihnen beruht.

► *Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung iSd. § 17:* Der Gewinn ist jedem Ehegatten zur Hälfte zuzurechnen, da er nur auf einem Vermögenszuwachs, nicht auf der Tätigkeit eines Ehegatten beruht. Wird die Gütergemeinschaft während des Wj. eines Gewerbebetriebs vereinbart, so gilt für die Zurechnung des Gewinns des Wj. uE Entsprechendes wie für den Fall, dass ein Einzelbetrieb in eine mit einem anderen Partner errichtete Gesellschaft eingebracht wird; dh., der bis zur Rechtsänderung erzielte, mangels buchmäßiger Abgrenzung zu schätzende Gewinn ist dem bisherigen Einzelunternehmer zuzurechnen (aA FG Düss./Köln v. 26.5.1961 – VII 127/60 F, EFG 1962, 13, rkr.).

► *Beteiligung eines Ehegatten an einer Personengesellschaft:* Der Ehegatte wird nur Mitunternehmer, wenn der Gesellschaftsanteil übertragbar ist und auch übertragen wird (FG Düss. v. 12.6.1985 – VIII 162/80 F, EFG 1986, 11, rkr.). Eine Beteiligung an einer PersGes. ist nicht übertragbar (§ 717 BGB); eine bei Entstehung der Gütergemeinschaft bereits vorhandene Beteiligung eines Ehegatten an einer PersGes. gehört zu seinem Sondergut, nicht zum Gesamtgut (§ 1417 BGB; BFH v. 7.3.1961 – I 287/60 U, BStBl. II 1961, 253; v. 12.7.1963 – VI 349/62, StRK EStG [bis 1974] § 15 R. 425; v. 1.3.1966 – 1226/64, BStBl. II 1966, 277). Die Rspr. rechnet deshalb die Einkünfte aus der Beteiligung dem beteiligten Ehegatten allein zu.

BFH v. 28.8.1974 – I R 18/73, BStBl. II 1975, 166; FG Stuttgart. v. 22.3.1960 – III 533-538/59, EFG 1960, 411, rkr.: Durch die Vereinbarung der allgemeinen Gütergemeinschaft erwerbe der eine Ehegatte keine Beteiligung an den Einkünften des anderen Ehegatten aus der PersGes.; FG Ba.-Württ./Stuttg. v. 4.6.1975 – V 134-135/73, EFG 1975, 519, rkr.; glA OFD Münster v. 15.12.1959, DB 1960, 132; FR 1960, 79: Dass das Sondergut für Rechnung des Gesamtguts verwaltet werde und die Nutzungen des Sonderguts, soweit durch Rechtsgeschäft übertragbar, dem Gesamtgut zufließen, sei unerheblich; GRIEGER, BB 1962, 868; SPAHN, FR 1962, 411.

Eine nach Entstehung der Gütergemeinschaft mit Mitteln des Gesamtguts erworbene Beteiligung eines Ehegatten an einer PersGes. gehört – jedenfalls wenn die Beteiligung nur mit Zustimmung der übrigen Gesellschafter übertragbar ist, ebenfalls zum Sondergut des beteiligten Ehegatten.

Haben die Gesellschafter der PersGes. die Übertragbarkeit der Beteiligung ausdrücklich oder stillschweigend gestattet, was zulässig ist (SPRAU in PALANDT, 74. Aufl. 2015, § 717 BGB Rn. 5, § 719 BGB Rn. 6), so gehört die Beteiligung nach überwiegender Ansicht zum Gesamtgut, und für die Zurechnung der Einkünfte auf die Ehegatten gilt das weiter oben über Einzelgewerbebetriebe Gesagte (FG Nürnberg. v. 14.3.1963 – III 1-2/61, EFG 1963, 408, rkr.; DIETLMAIER, BB 1975, 784). Bedenklich, weil die Gemeinschaft nicht als solche Gesellschafter-

### III. Anhang 1: Persönl. Zurechnung v. Einkünften Anm. 189–191 § 2

rin sein kann; vgl. FICHTELMANN, DStR 1967, 600; KRÜGER, Steuerliche Folgen ehelicher Güterrechtsgestaltungen, 1978, 71 f.

► *Grundstücke im Sonderbetriebsvermögen* eines Kommanditgesellschafters fallen mit Abschluss des Ehevertrags in das Gesamtgut der Eheleute und sind damit zur Hälfte aus dem SonderBV entnommen, wenn der Ehegatte nicht Mitunternehmer an der KG wird (FG Düss. v. 12.6.1985 – VIII 162/80 F, EFG 1986, 11, rkr.).

► *Keine Anwendung von § 15 Abs. 3 Nr. 1*: Die Vorschrift ist nach dem Gesetzeswortlaut nur für oHG, Kommanditgesellschaften oder andere PersGes. anwendbar, darunter fallen nicht Gütergemeinschaften, so dass die Mitunternehmerschaft nur die dem Gewerbebetrieb gewidmeten WG umfasst, das übrige Gesamtgut ist PV (WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 15 Rn. 377, unter Verweis auf BFH v. 23.10.1986 – IV R 214/84, BStBl. II 1987, 120).

#### (2) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

190

**Zugewinnsgemeinschaft, Gütertrennung:** Hinsichtlich der Abgrenzung der Einkünfte der Ehegatten gilt grds. das Gleiche wie bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb (s. Anm. 189). Zum Gesellschaftsverhältnis, wenn die Ehegatten gemeinsam einen landwirtschaftlichen Betrieb anschaffen und bewirtschaften, vgl. BFH v. 10.5.1960 – 114/60 U, BStBl. II 1960, 326; v. 14.8.1986 – IV R 248/84, BStBl. II 1987, 17; v. 2.2.1989 – IV R 96/87, BStBl. II 1989, 50.

**Gütergemeinschaft:** In der Regel sind die Einkünfte aus dem zum Gesamtgut gehörenden land- und forstwirtschaftlichen Betrieb beiden Ehegatten je zur Hälfte zuzurechnen, da die Ehegatten „durch den gleichen Einsatz von BV und Arbeit zu der Entstehung der Einkünfte beitragen“ (BFH v. 18.2.1959 – VI D 1/58 S, BStBl. III 1959, 263; v. 18.8.2005 – IV R 37/04, BStBl. II 2006, 165). Bei unterschiedlichem Arbeitseinsatz gilt das Gleiche wie beim Gewerbebetrieb (s. Anm. 189), ebenso bei Begründung der Gütergemeinschaft während des Wj. (s. Anm. 189). Zur Zugehörigkeit von land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken zum BV eines oder beider Ehegatten vgl. OFD Hann. v. 28.3.74, StEK EStG § 55 Nr. 12.

#### (3) Einkünfte aus selbständiger Arbeit

191

**Zugewinnsgemeinschaft, Gütertrennung:** Derjenige Ehegatte hat die Einkünfte bezogen, der die betreffende Tätigkeit ausgeübt hat. Sind beide Ehegatten auf dem gleichen Gebiet tätig, so wird sich die Abgrenzung auch bei einer Bürogemeinschaft mit getrennter Ermittlung der Einkünfte ohne Weiteres durchführen lassen. Bei einer Sozietät gilt dasselbe wie bei Gesellschaftsverhältnissen.

**Gütergemeinschaft:** Ist ein Ehegatte freiberuflich tätig, so sind ihm die Einkünfte aus seiner Tätigkeit zuzurechnen (BFH v. 18.10.1989 – I R 126/88, BStBl. II 1990, 377). Ebenso, wenn der andere Ehegatte in der freiberuflichen Praxis mitarbeitet, ohne selbst die Berufsvoraussetzungen zu erfüllen (zB als Schreibkraft, Sprechstundenhilfe); denn hier würde unter Fremden kein Gesellschaftsverhältnis begründet werden (BFH v. 18.2.1959 – VI D 1/58 S, BStBl. III 1959, 263, im Anschluss an BFH v. 26.8.1958 – I 116/58 U, BStBl. III 1958, 445). Erfüllen beide Ehegatten die Voraussetzungen für die Ausübung des freien Berufs, so dass unter Fremden eine Sozietät geschlossen werden könnte, so wird „im allgemeinen... die gleichmäßige Verteilung des Gewinns auf beide Ehegatten angebracht sein“ (BFH v. 18.2.1959 – VI D 1/58 S, BStBl. III 1959, 263).

Stellt der berufsfremde Ehegatte dem freiberuflich tätigen Ehegatten erhebliches Vermögen zur Ausübung der Praxis zur Verfügung, so „ist eine Teilung des Gewinns möglich“ (BFH v. 18.2.1959 – VI D 1/58 S, BStBl. III 1959, 263), dh. Teilung entsprechend dem Einsatz von Arbeit und Kapital. „Allerdings werden die Einkünfte in solchen Fällen oft den Charakter als freiberufliche Einkünfte verlieren und zu gewerblichen Einkünften werden“ (BFH v. 18.2.1959 – VI D 1/58 S, BStBl. III 1959, 263). UE wäre das nach der jüngeren Rspr. zu Freiberufersozietäten mit Berufsfremden – auch wenn diese nur kapitalmäßig beteiligt sind – in jedem Fall die Folge (vgl. BFH v. 11.6.1985 – VIII R 254/80, BStBl. II 1985, 584; v. 9.10.1986 – IV R 235/84, BStBl. II 1987, 124). Eine Mitunternehmerschaft allein aufgrund der Gütergemeinschaft als gesellschaftsähnliche Personengemeinschaft (s. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751) ist nicht zu unterstellen, da es bei § 18 auf die höchstpersönliche Arbeitsleistung ankommt (s. § 18 Anm. 16) und damit ein nicht persönlich tätiger Ehegatte keine Mitunternehmerinitiative entfaltet. Zur selbständigen Arbeit iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 2 und 3 hat der BFH (v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751) nicht Stellung genommen. Nach seiner Abgrenzung gilt bei Lottereeinnehmern Entsprechendes wie bei Gewerbetreibenden; bei Tätigkeiten iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 3 sind die Einkünfte dem tätigen Ehegatten zuzurechnen. Hinsichtlich des Gewinns oder Verlustes aus der Veräußerung des der selbständigen Arbeit dienenden Vermögens (§ 18 Abs. 3) gilt uE das Gleiche wie für Gewerbebetriebe, s. Anm. 189; zum Ganzen s. auch § 18 Anm. 435.

#### 192 (4) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

**Zugewinnngemeinschaft, Gütertrennung:** Jeder Ehegatte bezieht die Einkünfte aus seinem Arbeitsverhältnis. Die früher gelegentlich vertretene Auffassung, Ehegatten könnten unter bestimmten Umständen gemeinsam in einem einzigen Arbeitsverhältnis stehen, ist überholt.

**Gütergemeinschaft:** Die Einkünfte des für einen Dritten tätigen Ehegatten sind ihm allein zuzurechnen (glA BFH v. 18.2.1959 – VI D 1/58 S, BStBl. III 1959, 263 [266]; KRÜGER, DB 1975, 2196). Ein Arbeitsverhältnis zwischen den in Gütergemeinschaft lebenden Ehegatten selbst ist nicht möglich, wenn der mitarbeitende Ehegatte stl. als Mitunternehmer des Betriebs, in dem er tätig ist und der zum Gesamtgut gehört, zu behandeln ist (s. Anm. 189). Dagegen ist ein Arbeitsverhältnis möglich, wenn der Betrieb Vorbehaltsgut des anderen Ehegatten bildet.

#### 193 (5) Einkünfte aus Kapitalvermögen

**Zugewinnngemeinschaft, Gütertrennung:** Jeder Ehegatte bezieht die Einkünfte aus seinem Kapitalvermögen. Beim Güterstand der Gütergemeinschaft erzielt jeder Ehegatte entsprechend seinem zivilrechtl. Anteil zur Hälfte die Einkünfte aus Kapitalvermögen. Im Regelfall überlässt jeder Ehegatte sein Kapital zur Nutzung.

**Gütergemeinschaft:** Die Einkünfte sind jedem Ehegatten zur Hälfte zuzurechnen, da sie mehr aus dem Vermögen als aus einer Tätigkeit stammen (BFH v. 18.2.1959 – VI D 1/58 S, BStBl. III 1959, 263 [265]; vgl. auch H 26a „Gütergemeinschaft“ EStH 2012).

**(6) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung**

194

**Zugewinnngemeinschaft, Gütertrennung:** Es gilt das Gleiche wie bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (s. Anm. 193). Zu gemeinsamen Einkünfte s. § 26a Anm. 30.

**Gütergemeinschaft:** Die Einkünfte sind jedem Ehegatten zur Hälfte zuzurechnen, da sie überwiegend aus dem gemeinschaftlichen Vermögen und weniger aus der damit verbundenen Tätigkeit eines Ehegatten stammen (BFH v. 18.2.1959 – VI D 1/58 S, BStBl. III 1959, 263); vgl. auch H 26a „Gütergemeinschaft“ EStH 2012; Anm. 193.

**(7) Sonstige Einkünfte**

195

**Zugewinnngemeinschaft, Gütertrennung:** Es gelten die Ausführungen über die übrigen Einkunftsarten entsprechend. Bei Einkünften aus Veräußerungsgeschäften iSd. § 23 kommt es also darauf an, welcher Ehegatte wirtschaftlicher Eigentümer des veräußerten WG war; entsprechend bei der Vermietung beweglicher Gegenstände (§ 22 Nr. 3).

**Gütergemeinschaft:** Wiederkehrende Bezüge in Form von Leib- oder Zeitrenten (§ 22) sind jedem Ehegatten zur Hälfte zuzurechnen, wenn das Rentenstammrecht zum Gesamtgut gehört, zB bei Verkauf eines zum Gesamtgut gehörenden Grundstücks gegen eine Leibrente, bei Vermächtnisrenten, sofern das Rentenstammrecht nicht Vorbehaltsgut ist, und idR bei privaten Versicherungsrenten. Nach BFH v. 18.2.1959 (VI D 1/58 S, BStBl. III 1959, 263 [266]) gilt das Gleiche bei Sozialversicherungsrenten, „weil sie aus dem Rentenstammrecht fließen, das zum Gesamtgut gehört“. Bedenklich insofern, als das Rentenstammrecht uU nicht durch Rechtsgeschäft übertragen werden kann (vgl. für Sozialrenten § 53 Abs. 2 SGB I) und insoweit gem. § 1417 BGB zum Sondergut gehört (gegen BFH auch VANGEROW, StuW 1959, 623 [628]). Auch wenn die wiederkehrenden Bezüge nicht auf einem einheitlichen, zum Gesamtgut gehörenden Stammrecht beruhen, sind sie den Ehegatten je zur Hälfte zuzurechnen, wenn sie „in ihrem Ursprung mit dem Gesamtgut zusammenhängen“ (BFH v. 18.2.1959 – VI D 1/58 S, BStBl. III 1959, 263), dh. durch ein sich auf das Gesamtgut beziehendes Rechtsgeschäft erworben worden sind; ferner, wenn beide Ehegatten gemeinsam anspruchsberechtigt sind.

**Bei Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften** hat der Einsatz des Vermögens größere wirtschaftliche Bedeutung als die Tätigkeit (glA VANGEROW, StuW 1959, 623 [628]), so dass die Einkünfte den Ehegatten je zur Hälfte zuzurechnen sind, wenn WG des Gesamtguts angeschafft und wieder veräußert werden. Dagegen überwiegt wohl die Tätigkeit bei Veräußerungsgeschäften, bei denen die Veräußerung der WG früher erfolgt als der Erwerb (§ 23 Abs. 1 Nr. 2).

**Einkünfte aus Leistungen** iSd. § 22 Nr. 3 werden idR auf einer Tätigkeit beruhen und sind dann dem tätigen Ehegatten zuzurechnen.

Einstweilen frei.

196–200

**5. Zurechnung der Einkünfte beim Nießbrauch und bei anderen Nutzungsrechten**

**Ausgewähltes Schrifttum bis 1991** (weiteres Schrifttum s. vor Anm. 201 der Voraufgabe mit Stand Juli 2012 abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)): DÜRSCHKE, Nießbrauch an Gesellschaftsrechten einer Per-

sonengesellschaft, FR 1959, 249; LITTMANN, Einkommensgestaltung durch Nießbrauchbestellung?, Inf. 1967, 1; LITTMANN, Unentgeltliche Betriebsübertragung unter Einräumung des Nießbrauchs an einem Grundstück zugunsten des Übertragenden, Inf. 1971, 73; SEITHEL, Die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils unter Vorbehalt des Nießbrauchs an einem Betriebsgrundstück, DStR 1971, 647; SUDHOFF, Der Nießbrauch am Anteil einer Personengesellschaft, NJW 1971, 481; FICHTELMANN, Der Nießbrauch am Anteil einer Personengesellschaft, DStR 1974, 299; L. SCHMIDT, Begründung eines Nießbrauchs, StbJb. 1975/76, 194 (Einzelunternehmen, Anteil an Personengesellschaften), 218 (Privatvermögen); SÖFFING, Zur einkommensteuerlichen Behandlung des Nießbrauchs, FR 1975, 361, 414; L. SCHMIDT, Anmerkung zu BFH Urteil vom 24. März 1976 – I R 138/73, FR 1976, 411; L. SCHMIDT, Bemerkungen über den Nießbrauch an Rechten als Einkunftsquelle, FR 1977, 457; HOYER, Der Nießbrauch an einem Gesellschaftsanteil, BB 1978, 1459; RUPPE, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften, DStJG 1 (1979), 7; L. SCHMIDT, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen von Eltern auf Kinder, DStJG 1 (1979), 41; SÖFFING, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen durch Bestellung eines unentgeltlichen Nießbrauchs für Familienangehörige, DStJG 1 (1979), 125; SÖFFING, Möglichkeiten und Grenzen einer Verlagerung von Einkünften auf die folgende Generation, StbJb. 1978/79, 301; SCHULZE-OSTERLOH, Steuerliche Nichtanerkennung eines Nießbrauchs, JbFStR 1978/79, 270; KNOBBE-KEUK, Die steuerliche Behandlung von Nutzungsrechten, StuW 1979, 305; MIHATSCHE, Der Nießbrauch an Grundbesitz und an Kapitalvermögen, FR 1979, 601; HOYER, Der Nießbrauch an einem Gesellschaftsanteil, BB 1980, 1464; PLÜCKEBAUM, Persönliche Zurechnung von Einkünften aus VuV bei dinglichen und obligatorischen Nutzungsrechten, FR 1981, 181; SCHOLTZ, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung des Nießbrauchs aus der Sicht des BFH, FR 1983, 573; WALTER, Unternehmensnießbrauch, BB 1983, 1151; WASSERMEYER, Der Nießbrauch im Einkommensteuerrecht, FR 1983, 157; WOLFF-DIEPENBROCK, Der Vorbehaltsnießbrauch in der neueren Rechtsprechung des BFH (I), DStR 1983, 250; DÖLLERER, Leitgedanken der Nießbrauchbesteuerung bei den Einkünften aus VuV, StbJb. 1984/85, 55; STEPHAN, Der zweite Nießbraucherlass, DB 1985, Beilage 3, 6; MEYER-SCHARENBERG, Tatbestand und Rechtsfolgen der Nutzungsüberlassung, StuW 1986, 103; BALKE, Der Nießbrauch an einem KG-Anteil, FR 1987, 129; BITZ, Der Nießbrauch an Personengesellschaftsanteilen, DB 1987, 1506; WESTENBERGER, Nießbrauch an land- und forstwirtschaftlichem Betriebsvermögen, Inf. 1987, 22; WINKELJOHANN, Nießbrauch an privatem und betrieblichem Grundbesitz, Heidelberg 1987; WITTMANN, Die einkommensteuerrechtliche Beurteilung des Nießbrauchs an gewerblichen Einzelunternehmen, Diss. Würzburg 1987.

**Schrifttum ab 1991:** WÜLLENKEMPER, Steuerliche Folgen der unentgeltlichen Bestellung eines Nießbrauchs an einem zum Betriebsvermögen gehörenden Grundstück, FR 1991, 101; PAUS, Nießbrauch an Personengesellschafts-Anteilen, DStR 1992, 1171; SCHÖN, Der Nießbrauch an Sachen, Köln 1992; GOERTZEN, Nießbrauch und Dauernde Lasten im Zusammenhang mit Versorgungsleistungen im Rahmen vorweggenommener Erbfolge, DStR 1994, 1553; SCHÖN, Der Nießbrauch am Gesellschaftsanteil, ZHR 158 (1994), 229; SCHULZE ZUR WIESCHE, Der Nießbrauch am Gesellschaftsanteil an einer Personengesellschaft, DStR 1995, 318; WÜST, Die persönliche Zurechnung der Einkünfte beim Nießbrauch, Köln 1995; SCHÖN, Nießbrauch in Gesellschafts- und Steuerrecht, StbJb. 1996/97, 45; STUHRMANN, Einkommensteuerrechtliche Behandlung des Nießbrauchs und der obligatorischen Nutzungsrechte bei den Einkünften aus VuV, DStR 1998, 1405; DROSDZOL, Einkommensteuerrechtliche Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsrechte bei Einkünften aus VuV, FR 1998, 724; JANSSEN/NICKEL, Unternehmensnießbrauch, Berlin 1998; PAUS, Der Nießbrauch am Anteil an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, FR 1999, 24; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die ertragsteuerliche Behandlung von Nießbrauch und Treuhand am Mitunternehmeranteil, FR 1999, 281; KORN, Nießbrauchsgestaltungen auf dem Prüfstand, DStR 1999, 1461, 1512; CARLÉ/BAUSCHATZ, Nießbrauch an Betriebsvermögen, KÖSDI 2001, 12872; GÖRTZ/JORDE, Nießbrauch an Personengesellschafts-Anteilen – Praxisprobleme, FR 2003, 998; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die ertragsteuerliche Behandlung von Nießbrauch und Treuhand an einem KG-Anteil, BB 2004, 355; G. SÖFFING/JORDAN, Nießbrauch an einem Mitunternehmeranteil, BB 2004, 353; KORN/CAR-

### III. Anhang 1: Persönl. Zurechnung v. Einkünften Anm. 201–202 § 2

LE, Renaissance des Vorbehaltsnießbrauchs – Zivil- und steuerrechtliche Probleme und Lösungen, KÖSDI 2009, 16514; GÖTZ/HÜLSMANN, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, Herne/Berlin, 10. Aufl. 2014.

#### a) Übergreifende Fragestellungen der Zurechnung beim Nießbrauch

##### aa) Nießbraucharten

201

**Zuwendungsnießbrauch** liegt vor, wenn der Eigentümer dem Berechtigten den Nießbrauch bestellt; dies kann entgeltlich, teilweise entgeltlich oder unentgeltlich erfolgen.

**Vorbehaltsnießbrauch** ist anzunehmen, wenn bei Übertragung eines WG gleichzeitig ein Nießbrauch für den bisherigen Eigentümer bestellt wird; darin liegt kein Entgelt (BFH v. 28.7.1981 – VIII R 124/76, BStBl. II 1982, 378; v. 26.2.1987 – IV R 325/84, BStBl. II 1987, 772). Seine Bedeutung ist aufgrund neuerer Entwicklungen im ESt- und ErbStRecht erheblich gewachsen. Aufgrund der geänderten Rechtslage stellt er eine Alternative zur Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen dar (hierzu ausführlich KORN/CARLÉ, KÖSDI 2009, 16514).

**Bruchteilsnießbrauch** ist ein Nießbrauch, der an einem Bruchteil eines Vermögensgegenstands bestellt worden ist.

**Quotennießbrauch** ist ein Nießbrauch an einem Anteil an den Einkünften aus dem mit dem Nießbrauch belasteten Vermögensgegenstand. In diesem Fall ist der Nießbrauchgegenstand insgesamt belastet, der Nießbraucher erhält die Nutzungen aber nur zu einem bestimmten Bruchteil.

**Bruttonießbrauch** ist ein Nießbrauch, bei dem sich der Nießbrauchbesteller verpflichtet, die dem Nießbraucher nach §§ 1041, 1045 und 1047 BGB obliegenden Kosten und Lasten zu tragen.

**Vermächtnisnießbrauch** ist ein Nießbrauch, den der (die) Erbe(n) aufgrund einer Anordnung des Erblassers in einer letztwilligen Verfügung (Testament, Erbvertrag) einem Dritten bestellt (bestellen). Die letztwillige Verfügung begründet lediglich die Verpflichtung zur Einräumung des Nießbrauchs. Der Vermächtnisnießbrauch kann an einem einzelnen Nachlassgegenstand, an mehreren Nachlassgegenständen oder am gesamten Nachlass bestellt werden.

**Sicherungsnießbrauch:** Siehe Anm. 231.

##### bb) Entwicklung der Rechtsprechung

###### (1) Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und ältere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

202

Grundsätzlich wurde anerkannt, dass die Nießbraucherträge dem Nießbraucher zuzurechnen sind (BFH v. 20.3.1953 – IV 249/52 U, BStBl. III 1953, 118, betr. landwirtschaftlich genutzte Grundstücke), sofern der Nießbrauch tatsächlich durchgeführt wurde.

Der unentgeltliche Nießbrauch zugunsten eines Unterhaltsberechtigten wurde ursprünglich wie ein Nießbrauch unter Fremden behandelt (prOVG St. Bd. 14, 58). Später wurde ein solcher Nießbrauch jedoch aufgrund wirtschaftlicher Betrachtung – ohne Rücksicht auf die Rechtslage nach BGB und die tatsächliche Ausübung des Nießbrauchs – wie die laufende Gewährung von Unterhalt in Form der Nießbraucherträge (§ 12 Nr. 2) beurteilt; die Erträge wurden daher dem Nießbrauchbesteller zugerechnet (zB RFH v. 31.7.1941, RStBl. 1941, 861;

v. 14.4.1943, RStBl. 1943, 516; BFH v. 8.2.1957 – VI 27/56 U, BStBl. III 1957, 207; v. 30.8.1963 – VI 216/62 U, BStBl. III 1964, 59).

203 **(2) Nachfolgende Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs: Zurechnung beim Nießbraucher als originär Berechtigtem**

Durch Urteil v. 6.7.1966 (VI 124/65, BStBl. III 1966, 584) änderte der BFH seine Rspr. Er nahm an, dass der Nießbraucher die Erträge aus einem Recht („originär“) ziehe, und rechnete sie ihm auch dann zu, wenn er gegenüber dem Nießbrauchbesteller unterhaltsberechtigt war und der Nießbrauch unentgeltlich bestellt wurde; der BFH wendete also § 12 Nr. 2 nicht an. Er machte jedoch die Einschränkung, dass die Nutzungen dem Eigentümer und Besteller des Nießbrauchs dann weiterhin zuzurechnen seien, wenn „der Nießbraucher wirtschaftlich nicht anders gestellt werde, als ob er laufende Zahlungen erhalte“; er müsse also im vollen Umfang Besitz- und Verwaltungsbefugnis haben und ausüben und der Nießbrauch dürfe nicht auf bestimmte, vom Eigentümer festgelegte Beträge beschränkt sein; s. zB auch BFH v. 6.7.1966 – VI 111/65, BFHE 86, 674; v. 24.11.1967 – VI R 274/66, BStBl. II 1968, 260; v. 8.8.1969 – VI R 299/67, BStBl. II 1969, 683.

**Bei entgeltlicher Bestellung des Nießbrauchs** wurde § 12 Nr. 2 schon deshalb nicht angewendet, weil wegen der fehlenden Unentgeltlichkeit das Begriffsmerkmal „Zuwendung“ nicht erfüllt war (BFH v. 5.7.1957 – VI 74/55 U, BStBl. III 1957, 393).

204 **(3) Zurechnung bei dem, der den Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklicht**

Die weitere Entwicklung der Rspr. wurde durch eine wiederum wirtschaftliche, aber dabei nunmehr differenzierende Beurteilung der Nießbrauchfälle bestimmt. Dabei wurde zunehmend darauf abgestellt, welche Merkmale nach der jeweiligen Einkunftsart dafür maßgebend sind, dass der Stpfl. den Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklicht. Mit dem Urteil BFH v. 14.11.1979 (I R 123/76, BStBl. II 1980, 432) hat der BFH zur Zurechnung von Einkünften aus dem Nießbrauch entschieden:

„Es kommt darauf an, ob der zur Ausübung des Nießbrauchs Berechtigte eine Rechtsstellung erlangt, die es ihm gestattet, die Tatbestandsmerkmale zu verwirklichen, die nach dem Einkommensteuerrecht eine bestimmte Einkunftsart charakterisieren, und ob er seine Rechtsstellung auch tatsächlich zur Erzielung von Einkünften ausnutzt.“

Der BFH bejahte die Frage im entschiedenen Fall (Verpachtung des Gewerbebetriebs durch Eigentümer und Nießbraucher). In drei weiteren Entscheidungen (BFH v. 13.5.1980 – VIII R 63/79, BStBl. II 1981, 295; v. 13.5.1980 – VIII R 75/79, BStBl. II 1981, 297; v. 13.5.1980 – VIII R 128/78, BStBl. II 1981, 299) stützte der BFH die Zurechnung von Einkünften aus VuV auf den Grundsatz, Einkünfte seien demjenigen zuzurechnen, der den Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirkliche; das sei der Nießbraucher, wenn er selbst – ggf. durch einen gesetzlichen (oder rechtsgeschäftlichen) Vertreter – die Wohnungen vermiete, dh. die zur Entstehung der Mieteinkünfte führende Tätigkeit ausübe. Zu Besonderheiten bei der Bestellung eines Nießbrauchs zwischen einander nahe stehenden Personen s. auch Anm. 302 ff.

205–209 Einstweilen frei.

**cc) Verhältnis der Zurechnungsregeln zu anderen Vorschriften**

**(1) Verhältnis zu § 12 Nr. 2**

210

**Unentgeltliche Bestellung des Nießbrauchs:** § 12 Nr. 2 untersagt den Abzug bestimmter Zuwendungen (Leistungen ohne Gegenleistung); er ist eine Vorschrift zur Einkünfteverwendung. Die unentgeltliche Bestellung eines Nießbrauchs ist ebenso wenig eine Zuwendung iSd. § 12 Nr. 2 wie die Übertragung von Volleigentum. Sie verschafft dem Nießbraucher eine rechtl. und tatsächliche Stellung, aufgrund derer er selbst die Nutzungen einer Sache oder eines Rechts zieht (§§ 1030, 1068 BGB) und dadurch Einkünfte im estl. Sinne erzielen kann; s. hierzu BFH v. 29.11.1983 – VIII R 215/79, BStBl. II 1984, 366. Zum Nießbrauch zwischen einander nahe stehenden Personen s. Anm. 302.

**Entgeltliche Bestellung des Nießbrauchs:** § 12 Nr. 2 ist hinsichtlich der Zurechnung der Nießbraucherträge auch deshalb nicht anzuwenden, weil wegen des Entgelts begrifflich keine Zuwendung im Sinne der Vorschrift vorliegt (BFH v. 6.7.1966 – VI 148/65, BStBl. III 1966, 622). Dies gilt auch bei entgeltlicher Bestellung zugunsten eines Unterhaltsberechtigten (BFH v. 6.7.1966 – VI 135/65, BStBl. III 1966, 650).

**Fehlt es an einer einkunftserzielenden Tätigkeit** des Nießbrauchers, so hat der Nießbrauch wirtschaftlich nur die Bedeutung einer Verpflichtung des Eigentümers zur Abführung der Erträge an den Nießbraucher. Eine solche „Verfügung“ über Einkünfte ist schon nach allgemeinen Zurechnungsgrundsätzen stl. unbeachtlich; vgl. auch BFH v. 3.2.1998 – IX R 38/96, BStBl. II 1998, 539.

**(2) Verhältnis zu § 42 AO**

211

Die Bestellung eines ernst gemeinten und tatsächlich ausgeübten Nießbrauchs kann dazu führen, dass Einkünfte vom Eigentümer auf den Nießbraucher verlagert werden und sich uU die stl. Belastung beider Parteien zusammen mindert. Darin liegt jedoch kein Gestaltungsmissbrauch iSd. § 42 AG (BFH v. 24.11.1967 – VI R 274/66, BStBl. II 1968, 260; v. 19.11.2003 – IX R 54/00, BFH/NV 2004, 1079; v. 13.12.2005 – X R 61/01, BStBl. II 2008, 16). Das Motiv der Steuerersparnis ist unschädlich (BFH v. 22.8.1951 – IV 246/50 S, BStBl. III 1951, 181; v. 3.2.1998 – IX R 38/96, BStBl. II 1998, 539; v. 13.12.2005 – X R 61/01, BStBl. II 2008, 16). Zur Bestellung eines Nießbrauchs als Ersatz von Unterhaltsleistungen s. Anm. 303.

Ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten gem. § 42 AO ist jedoch anzunehmen, wenn Eltern ihrem Kind unentgeltlich einen befristeten Nießbrauch an einem Grundstück bestellen, das vom Kind anschließend an die Eltern zurückerzinst wird (BFH v. 18.10.1990 – IV R 36/90, BStBl. II 1991, 205); vgl. auch Anm. 273, 313.

**dd) Verhältnis der Einkünftezurechnung zur Zurechnung von Wirtschaftsgütern (Nießbrauch und wirtschaftliches Eigentum)**

212

**Grundsatz:** Nach § 39 Abs. 1 AO sind WG dem Eigentümer zuzurechnen; weicht das zivilrechtl. Eigentum vom wirtschaftlichen Eigentum ab, so sind die WG nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO dem wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen. Dies gilt auch, wenn ein WG mit einem Nießbrauch belastet ist.

Die Zurechnung von WG nach § 39 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 AO ist von der Zurechnung von Einkünften zu unterscheiden. Die Regelung in diesen Vorschriften hat zwar Bedeutung für die Zurechnung von WG zum BV, löst aber nicht primär die mit der Erzielung von Einkünften verbundenen Fragen. Es

kann jedoch nicht verkannt werden, dass die Zurechnung von WG – zB zum BV eines Gewerbebetriebs – auch Auswirkungen auf die Einkünfteerzielung hat, denn die Zugehörigkeit von WG zum BV eines Gewerbebetriebs hat grds. zur Folge, dass die Einnahmen aus den WG betriebliche Einnahmen sind und die AfA den betrieblichen Gewinn mindert.

Regelmäßig ist der bürgerlich-rechtl. Eigentümer eines WG auch sein wirtschaftlicher Eigentümer. Dies gilt grds. auch, wenn ein WG mit einem Nießbrauch belastet ist (s. § 7 Anm. 60 ff.).

**Nur ausnahmsweise** ist der Nießbraucher wirtschaftlicher Eigentümer, wenn nämlich seine Stellung so weit verstärkt worden ist, dass die Voraussetzung des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO erfüllt ist: Ausübung der tatsächlichen Herrschaft über das WG in der Weise, dass der Nießbraucher den Eigentümer „im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das WG wirtschaftlich ausschließen kann“.

So zB BFH v. 21.2.1967 – VI 263/65, BStBl. III 1967, 311; v. 28.7.1981 – VIII R 141/77, BStBl. II 1982, 454; zum Vorbehaltsnießbrauch s. BFH v. 8.12.1983 – IV R 20/82, BStBl. II 1984, 202.

**Beispiele der Rechtsprechung zum wirtschaftlichen Eigentum bei Nießbrauchbestellung:** Der Mieter einer Sache ist nach BFH v. 21.6.1978 (III R 4/76, BStBl. II 1978, 507) als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen, wenn die für beide Vertragspartner unkündbare Mietdauer so bemessen ist, dass nach deren Ablauf die Mietsache technisch oder wirtschaftlich abgenutzt ist; s. auch BFH v. 18.9.2003 – X R 54/01, BFH/NV 2004, 474. Ebenso, wenn nach rechtswirksamer Vereinbarung der Mieter nach dem Tod des Vermieters Eigentümer der Mietsache werden soll (BFH v. 14.11.1974 – IV R 3/70, BStBl. II 1975, 281). Ist ein Vorbehaltsnießbrauch bestellt worden, gelten für die Annahme von wirtschaftlichem Eigentum die gleichen Grundsätze wie im Fall eines Zuwendungsnießbrauchs (s. hierzu zB BFH v. 26.11.1998 – IV R 39/98, BStBl. II 1999, 263 [265], mit weiteren Hinweisen auf die Rspr., sowie BFH v. 28.7.1999 – X R 38/99, BStBl. II 2000, 653).

### b) Allgemeine Voraussetzungen der Tatbestandsverwirklichung durch den Nießbraucher

#### 213 aa) Rechtswirksamkeit der Nießbrauchbestellung

Um Nutzungen dem Nutzenden statt dem Eigentümer zurechnen zu können, ist es grds. erforderlich, dass der Nutzende eine Rechtsstellung besitzt, die es ihm ermöglicht, den Tatbestand der Einkünfterzielung zu erfüllen, dh. selbst die dazu nötige Leistung zu erbringen. Dies setzt idR die Rechtswirksamkeit der Nießbrauchbestellung voraus. Zu Ausnahmen s. unten „Folgen unwirksamer Bestellung“ und Anm. 304 und 321.

**Dingliche Bestellung** des Nießbrauchs verlangt je nach dem Gegenstand des Nießbrauchs außer der Einigung der Beteiligten unterschiedliche Maßnahmen.

- ▶ *Aktien:* Erforderlich ist bei Inhaberpapieren Übergabe oder Einräumung des Mitbesitzes (§ 1081 Abs. 2 BGB), zB durch Errichtung eines Bankdepots, über das der Inhaber der Wertpapiere und der Nießbraucher nur gemeinsam verfügen können; bei Orderpapieren zusätzlich ein Indossament.
- ▶ *Bewegliche Sachen:* Erforderlich ist Übergabe der Sache (§ 1032 BGB).
- ▶ *Erbschaft:* Es gelten die Regeln für die Einräumung eines Nießbrauchs an einem Vermögen (§ 1089 BGB); s. „Vermögen“.

- ▶ *Erbengemeinschaft*: Ist die Erbengemeinschaft ungeteilt, kann der Nießbrauch nach § 2033 Abs. 2 BGB nicht an einzelnen Nachlassgegenständen bestellt werden (Hess. FG v. 10.8.1983 – 8 K 85/83, EFG 1984, 178, rkr.).
- ▶ *Forderungen*: Ein formloser Vertrag (§ 398 BGB) genügt.
- ▶ *Geschäftsanteile einer GmbH*: Erforderlich ist gerichtliche oder notarielle Beurkundung (§ 1069 BGB; § 15 Abs. 3 GmbHG), bei entsprechender Satzungsbestimmung auch die Zustimmung der Gesellschaft und/oder der übrigen Gesellschafter (§ 15 Abs. 5 GmbHG).
- ▶ *Gewerbebetrieb*: Siehe Anm. 241.
- ▶ *Grundstücke*: Die Einigung muss notariell beurkundet, die Bestellung muss im Grundbuch eingetragen werden (§ 873 BGB). Zur stl. Anerkennung ist (unmittelbarer oder mittelbarer) Besitz des Nießbrauchers erforderlich, da er das Grundstück verwalten muss (BFH v. 6.7.1966 – VI 124/65, BStBl. III 1966, 584).
- ▶ *Personengesellschaft*: Nach § 1069 Abs. 2 BGB kann ein Nießbrauch an einem Recht, das nicht übertragbar ist, nicht bestellt werden. Der Anteil an einer Pers. Ges. ist nach §§ 717 und 719 BGB nicht übertragbar. Die Unübertragbarkeit ist aber abdingbar. Durch den Gesellschaftsvertrag oder durch eine besondere Vereinbarung der Gesellschafter untereinander kann die Übertragbarkeit des Gesellschaftsanteils gestattet werden; ist dies der Fall, kann ein Nießbrauch an einem Gesellschaftsanteil bestellt werden (BGH v. 20.4.1972 – II ZR 143/69, NJW 1972, 1755; v. 9.11.1998 – II ZR 213/97, NJW 1999, 571; BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241 [244]; SCHÖN, StbJb. 1996, 7).
- ▶ *Vermögen*: Der Nießbrauch „kann nur in der Weise bestellt werden, dass der Nießbraucher den Nießbrauch an den einzelnen zu dem Vermögen gehörenden Gegenständen erlangt“ (§ 1085 BGB). Der Nießbrauch muss daher an den einzelnen Gegenständen nach den dafür geltenden Bestimmungen bestellt werden (vgl. auch BFH v. 4.11.1980 – VIII R 55/77, BStBl. II 1981, 396, zur Bestellung eines Unternehmensnießbrauchs).

**Folgen unwirksamer Bestellung:** Ist die Nießbrauchbestellung rechtl. unwirksam, so kann dennoch eine Zurechnung der Einkünfte beim Nutzungsberechtigten in Frage kommen. Reichen trotz der Unwirksamkeit (zB wegen Formmangels) die zwischen den Beteiligten getroffenen Vereinbarungen aus, um ein schuldrechtl. Nutzungsrecht des Berechtigten zu begründen, so hat dieser die Erträge aus dem Nutzungsrecht zu versteuern, sofern er rechtl. in der Lage ist, die zur Verwirklichung des Tatbestands der Einkünfteerzielung erforderlichen Leistungen zu erbringen und er dies auch tatsächlich tut. Dies ist zB bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb denkbar, wenn an den zur Führung des Betriebs erforderlichen WG ein solches Nutzungsrecht (ähnlich wie in den Fällen der Verpachtung eines Gewerbebetriebs) eingeräumt worden ist; s. auch Anm. 304 und 321.

Nach § 41 AO ist die Unwirksamkeit eines Rechtsgeschäfts stl. unerheblich, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis des Rechtsgeschäfts gleichwohl eintreten und bestehen lassen. Das gilt grds. auch für den Nießbrauch, zB wenn seine Bestellung wegen Formmangels nichtig ist, von den Beteiligten aber als gültig behandelt wird. Ausnahme nach der Rspr. bei einander nahestehenden Personen, s. Anm. 304.

214 **bb) Tatsächliche Ausübung des Nießbrauchs**

Nur wenn der Nießbraucher den Nießbrauch tatsächlich entsprechend der gesetzlichen Regelung oder den abweichenden Vereinbarungen durchführt, kann er den Tatbestand der Einkünfterzielung verwirklichen (BFH v. 18.3.1986 – VIII R 316/84, BStBl. II 1986, 713, mit weiteren Hinweisen auf die BFH-Rspr.). Überlässt der Nießbraucher die Ausübung der sich aus dem Nießbrauch ergebenden Rechte dem Eigentümer (Nießbrauchbesteller), wird er idR im estl. Sinne keine Einkünfte erzielen. Insoweit werden wohl kaum Probleme auftreten, wenn der Nießbrauch zwischen Personen, die sich nicht nahe stehen, vereinbart worden ist. Anders kann es beim Nießbrauch zugunsten eines nahen Angehörigen sein (s. Anm. 308).

215 **cc) Dauer des Nießbrauchs**

Bürgerlich-rechtl. wird eine Mindestdauer nicht verlangt; estl. hängt die Zurechnung der Nießbrauchererträge allein von der Verwirklichung eines Tatbestands der Einkünfterzielung ab.

Entgegen früherer Rspr. geht der BFH nunmehr davon aus, dass der Nießbraucher auch dann, wenn der Nießbrauch zwischen nahen Angehörigen und nur für eine kurze Zeitdauer vereinbart wurde, den Tatbestand der Einkünfterzielung erfüllen kann (BFH v. 18.10.1990 – IV R 36/90, BStBl. II 1991, 205 [207], mit weiteren Hinweisen auf die Rspr.). Dieser Auffassung stimmt auch die Fin-Verw. zu, denn sie hat die dem entgegenstehende Regelung im Nießbrauch-Erlass v. 23.11.1983 (BStBl. II 1983, 508 – Tz. 9) nicht in die folgenden BMF-Schreiben v. 15.11.1984 (BStBl. I 1984, 561) und v. 24.7.1998 (BStBl. I 1998, 914) übernommen. Zur Annahme von Gestaltungsmissbrauch gem. § 42 AO im Fall der Rückvermietung s. Anm. 211.

216 **dd) Widerrufbarkeit des Nießbrauchs**

Die freie Widerrufbarkeit einer Nießbrauchbestellung hat grds. nicht zur Folge, dass der Nießbraucher nicht den Tatbestand der Einkünfterzielung verwirklicht, und zwar auch dann, wenn der Nießbrauch einem nahen Angehörigen eingeräumt wird. Mit Urteil BFH v. 19.11.2003 (IX R 54/00, BFH/NV 2004, 1079) hat der BFH unter Hinweis auf andere BFH-Urteile entschieden: Den Tatbestand der VuV verwirklicht, wer die rechtl. Macht hat, ein WG einem anderen entgeltlich zur Nutzung zu überlassen; der Nießbraucher muss diese Tätigkeit selbst oder durch seinen gesetzlichen Vertreter oder Verwalter ausüben; diese Voraussetzungen sind auch dann erfüllt, wenn der Nießbrauch widerrufen werden kann, es sei denn, der Widerrufsvorbehalt ist „als Eingriff in die Dispositionsbefugnis“ des Nießbrauchers anzusehen.

217–230 Einstweilen frei.

**c) Verwirklichung des Tatbestands der Einkünfterzielung bei den einzelnen Einkunftsarten**

231 **aa) Übergreifende Aspekte**

Die Frage, wer im Fall der Nießbrauchbestellung Einkünfte erzielt, ist nicht ohne Weiteres einheitlich für alle Einkunftsarten zu beantworten; für die Einkünfterzielung ist auf die Besonderheiten der jeweiligen Einkunftsart abzustellen.

Nach der neueren Rspr. sind primär die typischen Merkmale eines der Tatbestände der sieben Einkunftsarten für die Zurechnung der Einkünfte maß-

gebend; welche Bedeutung die Rechtswirksamkeit der Nießbrauchbestellung und die tatsächliche Durchführung des Nießbrauchs haben, richtet sich nach den Voraussetzungen der jeweiligen Einkunftsart.

Ein Sicherungsnießbrauch ist ein Nießbrauch, der zu dem Zweck vereinbart wird, Forderungen des Nießbrauchberechtigten zu sichern. Ein solcher Nießbrauch kann auch zur Sicherung von obligatorischen Nutzungsrechten (zB von Mietverträgen) bestellt werden. Der Sicherungsnehmer muss die erwirtschafteten Nutzungen mit seinen Forderungen gegenüber dem Sicherungsgeber verrechnen (s. hierzu grds. und ausführlich SCHÖN, Der Nießbrauch an Sachen, 1992, 370 ff.). Bei dieser Sachlage erfüllt der Nießbrauchberechtigte nicht die Voraussetzungen, die zur Einkünfterzielung erforderlich sind; dies gilt für alle Einkunftsarten.

## bb) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

### (1) Grundsatz

232

Einkünfte aus LuF erzielt der Unternehmer, der sie betreibt, dh. auf dessen Rechnung und Gefahr der Betrieb geführt wird (BFH v. 17.7.1975 – IV R 119/74, BStBl. II 1975, 770). Der Nießbraucher ist Unternehmer des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, wenn er ihn tatsächlich bewirtschaftet. Dies setzt voraus, dass der Nießbraucher das volle Verfügungsrecht über das tote und lebende Inventar hat und dass er zu den zur Geschäftsführung erforderlichen Entscheidungen befugt ist.

### (2) Entgeltlicher Nießbrauch

233

**Voraussetzungen:** Ein entgeltlicher Nießbrauch ist anzunehmen, wenn das Entgelt die angemessene Gegenleistung für das Nutzungsrecht ist. Er ist stl. wie die Betriebsverpachtung zu behandeln (Götz/HÜLSMANN, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 10. Aufl. 2014, Rn. 1281).

**Nießbraucher:** Bewirtschaftet bei entgeltlicher Nießbrauchbestellung der Nießbraucher den Hof, so sind ihm die Einkünfte zuzurechnen, wie sie im Fall der Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs dem Pächter zuzurechnen sind.

Zur Gleichstellung von schuldrechtl. und dinglicher Nutzungsüberlassung s. zB BFH v. 30.7.1985 – VIII R 71/81, BStBl. II 1986, 327; v. 15.4.1986 – IX R 52/83, BStBl. II 1986, 605, mwN; s. auch Anm. 321.

In diesem Fall erzielt der Nießbraucher (ähnlich wie der Pächter) land- und forstwirtschaftliche Einkünfte, weil er den land- und forstwirtschaftlichen Grund und Boden bewirtschaftet und dadurch land- und forstwirtschaftliche Produkte erzeugt.

**Eigentümer (Nießbrauchbesteller):** Er erzielt mit dem Entgelt Einkünfte aus LuF; er kann jedoch die Betriebsaufgabe wählen (vgl. BFH v. 13.11.1963 – GrS 1/63 S, BStBl. III 1964, 124; v. 18.3.1964 – IV 114/61 S, BStBl. III 1964, 303; v. 13.3.1986 – IV R 176/84, BStBl. II 1986, 601; vgl. auch BFH v. 26.2.1987 – IV R 325/84, BStBl. II 1987, 772).

Wählt der Eigentümer die Betriebsaufgabe, so versteuert er den Betriebsaufgabegewinn nach § 14 und das Nießbrauchentgelt nach § 21 Abs. 1 Nr. 1 und 2; wählt er die Betriebsaufgabe nicht, so bezieht er mit dem Nießbrauchentgelt weiterhin Einkünfte aus LuF. Zur Verteilung des Nießbrauchentgelts bei Einmalzahlungen, die Einnahmen aus VuV sind, s. Anm. 271.

234 (3) **Unentgeltlicher Vorbehaltsnießbrauch**

Überträgt der Eigentümer unter Vorbehalt des Nießbrauchs den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, so ist zu unterscheiden, ob der Vorbehaltsnießbraucher (alter Eigentümer) den Hof weiter bewirtschaftet oder ob die Bewirtschaftung durch einen Pachtvertrag oder einen Wirtschaftsüberlassungsvertrag auf den neuen Eigentümer übergegangen ist.

**Bewirtschaftet der Vorbehaltsnießbraucher** den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb selbst, so hat dies zur Folge, dass durch einen unentgeltlichen Betriebsübergang zwei Betriebe entstehen, und zwar ein ruhender in der Hand des neuen Eigentümers und ein wirtschaftender in der Hand des Vorbehaltsnießbrauchers (BFH v. 26.2.1987 – IV R 325/84, BStBl. II 1987, 772). Demnach hat der Vorbehaltsnießbraucher die Einkünfte aus der Bewirtschaftung des Hofes als Einkünfte aus LuF zu versteuern. Dem (neuen) Eigentümer sind dagegen die Gewinne aus der Veräußerung von zum Betrieb gehörenden Grundstücken zuzurechnen (BFH v. 26.2.1987 – IV R 325/84, BStBl. II 1987, 772); uE kann der (neue) Eigentümer aber entsprechend den Grundsätzen des BFH v. 13.11.1963 (GrS 1/63 S, BStBl. III 1964, 124) und v. 18.3.1964 (IV 114/61 S, BStBl. III 1964, 303) die Betriebsaufgabe erklären und den Aufgabegewinn im Zeitpunkt der Aufgabeerklärung versteuern (ebenso GÖTZ/HÜLSMANN, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 10. Aufl. 2014, Rn. 1291).

Ist der Vorbehaltsnießbraucher, der den Hof selbst bewirtschaftet, wirtschaftlicher Eigentümer des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (s. Anm. 235 und 212), so sind die Einkünfte estl. ihm allein zuzurechnen.

**Verpachtet der Vorbehaltsnießbraucher den Hof** an den neuen Eigentümer, so sind nach stRspr. die Vereinbarungen (Nießbrauchbestellung und Pachtvertrag) – auch wenn sie zwischen Eltern und Kindern getroffen worden sind (s. auch Anm. 302 ff.) – mit estl. Wirkung anzuerkennen, sofern

- der Nießbrauch ernstlich gewollt, insbes. zivilrechtl. wirksam bestellt und tatsächlich ausgeübt wird,
- inhaltlich in Ausübung des Nießbrauchs ein auch zwischen Fremden möglicher Pachtvertrag zivilrechtl. wirksam abgeschlossen und tatsächlich durchgeführt wird und ferner
- die im Rahmen des Pachtvertrags für die Überlassung der Grundstücke zur betrieblichen Nutzung erbrachten Gegenleistungen angemessen sind.

ZB BFH v. 5.7.1984 – IV R 57/82, BStBl. II 1986, 322; v. 30.7.1985 – VIII R 71/81, BStBl. II 1986, 327; v. 15.5.1986 – III R 190/82, BStBl. II 1986, 714; v. 15.5.1986 – III R 217/83, BFH/NV 1986, 659.

Das gilt uE auch, wenn der Pachtvertrag unkündbar und mit der Nießbrauchbestellung verknüpft ist (aA STEPHAN, DB 1985, Beilage 3, 7); s. auch Anm. 241, 274 und insbes. 313. Werden danach Nießbrauch und Pachtvertrag estl. anerkannt, erzielt der neue Eigentümer (Pächter), der den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bewirtschaftet, Einkünfte aus LuF. Der Vorbehaltsnießbraucher (Verpächter) bezieht hinsichtlich des Pachtentgelts uE Einkünfte aus VuV, denn er ist nicht mehr (wirtschaftlicher) Eigentümer von land- und forstwirtschaftlichem BV; dieses ist unentgeltlich auf den (neuen) Eigentümer übergegangen. Nach WESTENBERGER, Inf. 1987, 22 (25 f.) ist das Pachtentgelt BE eines fortbestehenden land- und forstwirtschaftlichen Betriebs; im Fall der Betriebsaufgabe ist es den Einkünften aus VuV zuzurechnen.

**Wirtschaftsüberlassungsvertrag:** Der Vorbehaltsnießbraucher kann dem neuen Eigentümer das Nutzungsrecht an dem land- und forstwirtschaftlichen Be-

trieb auch durch einen Wirtschaftsüberlassungsvertrag einräumen. Liegen die Voraussetzungen für die Anerkennung eines solchen Vertrags vor (s. § 13 Anm. 49), erzielt der neue Eigentümer aus der Bewirtschaftung des Hofes Einkünfte aus LuF. Der Vorbehaltsnießbraucher hat die Leistungen, die er aufgrund des Wirtschaftsüberlassungsvertrags vom neuen Eigentümer erhält, als wiederkehrende Bezüge gem. § 22 Nr. 1 zu versteuern, soweit es sich nicht um Unterhaltsleistungen handelt (BFH v. 18.2.1993 – IV R 51/92, BFH/NV 1994, 14).

**Nutzen der Vorbehaltsnießbraucher und der neue Eigentümer den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gemeinsam**, so erzielen beide Einkünfte aus LuF.

**Verpachtet der Vorbehaltsnießbraucher den Hof an einen Dritten**, so gelten uE die gleichen Grundsätze wie bei der Verpachtung durch den Zuwendungsnießbraucher an einen Dritten; s. Anm. 235 aE.

#### (4) Unentgeltlicher Zuwendungsnießbrauch

235

**Bewirtschaftet der Nießbraucher den Hof**, so erfüllt er den Tatbestand der Erzielung land- und forstwirtschaftlicher Einkünfte. Die Erträge aus der Bewirtschaftung sind ihm also als Einkünfte aus LuF zuzurechnen. Wie bei der Bewirtschaftung durch den Vorbehaltsnießbraucher (s. Anm. 234) sind entsprechend den Grundsätzen des BFH v. 26.2.1987 (IV R 325/84, BStBl. II 1987, 772) zwei Betriebe anzunehmen (entstanden durch unentgeltlichen Betriebsübergang nach § 6 Abs. 3): ein wirtschaftender Betrieb in der Hand des Nießbrauchers und ein ruhender Betrieb in der Hand des Eigentümers; der letztgenannte Betrieb besteht aus den dem Eigentümer gehörenden und ihm zuzurechnenden WG. Der Nießbrauchberechtigte kann entgegen früherer Auffassung der FinVerw. die AfA in Anspruch nehmen (BFH v. 28.9.1995 – IV R 7/94, BStBl. II 1996, 440, im Fall eines Vermächtnisnießbrauchs an land- und forstwirtschaftlichem BV mwN zur Rspr. des BFH).

**Bewirtschaften Nießbraucher und Eigentümer den Betrieb gemeinschaftlich**, so erzielen sie als Mitunternehmer Einkünfte aus LuF.

**Verpachtet der Nießbraucher den Hof an einen Dritten**, so bezieht der Dritte Einkünfte aus LuF, sofern er den Betrieb bewirtschaftet. Nach WESTENBERGER (Inf. 1987, 22 [31]) hat auch der Nießbraucher, soweit er Pachteinahmen erzielt, Einkünfte aus LuF. Der Nießbraucher, der den Hof an einen Dritten verpachtet, hat uE ein Wahlrecht, falls er aufgrund einer unentgeltlichen Nießbrauchbestellung das Nießbrauchrecht erworben hat oder falls er bei entgeltlicher Nießbrauchbestellung den Betrieb zunächst selbst bewirtschaftet hat. Gibt er den Betrieb auf, erzielt er Einkünfte aus VuV; erklärt er die Betriebsaufgabe nicht, bezieht er Einkünfte aus LuF (vgl. zum Fall der unentgeltlichen Nießbrauchbestellung BFH v. 15.10.1987 – IV R 66/86, BStBl. II 1988, 260).

#### (5) Vermächtnisnießbrauch und Ertragsnießbrauch

236

**Vermächtnisnießbrauch:** Beruht die Nießbrauchbestellung auf einem Vermächtnis, gelten uE die gleichen Grundsätze wie beim Zuwendungsnießbrauch.

**Ertragsnießbrauch:** Zum Begriff s. Anm. 245. Der Ertragsnießbraucher erzielt keine Einkünfte aus LuF.

Einstweilen frei.

237–239

**cc) Einkünfte aus Gewerbebetrieb**240 **(1) Grundsatz**

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 dem Unternehmer zuzurechnen (zB BFH v. 2.9.1985 – IV B 51/85, BStBl. II 1986, 10; v. 18.3.2004 – III R 25/02, BStBl. II 2004, 787; WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 15 Rn. 10, 135). Unternehmer ist, wer Unternehmerinitiative entfalten kann und Unternehmerrisiko trägt (zB BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [769], für Mitunternehmer; v. 2.9.1985 – IV B 51/85, BStBl. II 1986, 10). Die Erfüllung dieser Merkmale setzt nicht voraus, dass der Unternehmer rechtl. oder wirtschaftlicher Eigentümer der im Betrieb genutzten WG ist. Deshalb kann der Nießbraucher ebenso wie der Pächter Unternehmer eines Gewerbebetriebs sein.

BFH v. 28.2.1961 – I 25/61 U, BStBl. III 1961, 252; v. 11.4.1961 – I 129/60 U, BStBl. III 1961, 352; v. 11.4.1973 – IV R 67/69, BStBl. II 1973, 528; v. 14.11.1979 – I R 123/76, BStBl. II 1980, 432; v. 4.11.1980 – VIII R 55/77, BStBl. II 1981, 396.

241 **(2) Nießbrauch an einem Einzelunternehmen**

Ein Unternehmensnießbrauch ist ein Nießbrauch an allen Gegenständen des Unternehmens. Die Rspr. und hM im Schrifttum bejahen die Möglichkeit der Bestellung eines solchen Nießbrauchs.

BGH v. 18.11.1974 – VIII ZR 236/73, DB 1975, 146; BFH v. 4.11.1980 – VIII R 55/77, BStBl. II 1981, 396; SCHÖN, Der Nießbrauch an Sachen, 1992, 204 ff., mwN.

Der Unternehmensnießbrauch kann nicht durch einen einheitlichen Rechtsakt eingeräumt werden; erforderlich ist vielmehr, dass der Nießbrauch an den einzelnen Gegenständen des BV gesondert entsprechend den für die einzelnen Gegenstände geltenden Vorschriften begründet wird. Er gewährt im Ergebnis ein umfassendes dingliches Recht am Handelsgeschäft (BASSENGE in PALANDT, 74. Aufl. 2015, § 1085 BGB Rn. 5).

**Nießbraucher als Unternehmer:** Betreibt der Nießbraucher aufgrund des Unternehmensnießbrauchs das Unternehmen, so entfaltet er ebenso wie der Pächter eines Gewerbebetriebs Unternehmerinitiative und trägt Unternehmerrisiko. Er erzielt damit Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

BFH v. 28.2.1961 – I 25/61 U, BStBl. III 1961, 552; v. 11.4.1961 – I 129/60 U, BStBl. III 1961, 352; v. 11.4.1973 – IV R 67/69, BStBl. II 1973, 528; v. 14.11.1979 – I R 123/76, BStBl. II 1980, 432; v. 4.11.1980 – VIII R 55/77, BStBl. II 1981, 396.

Dabei spielt es keine Rolle, ob der Nießbrauch entgeltlich oder unentgeltlich bestellt worden ist oder ob es sich um einen Vorbehaltsnießbrauch, Zuwendungsnießbrauch oder Vermächtnisnießbrauch handelt.

► *Höhe des dem Nießbraucher zuzurechnenden Gewinns:* Die Höhe des dem Nießbraucher zivilrechtl. zustehenden Gewinns muss nicht identisch sein mit den von ihm zu versteuernden Gewinnanteilen. Zur Frage, welche Gewinne dem Nießbraucher estl. zuzurechnen sind, wird auf die entsprechend geltenden Regelungen beim Nießbrauch am Anteil an einer PersGes. verwiesen (s. Anm. 242).

**Verpachtung durch den Nießbraucher:** Verpachtet der Nießbraucher aufgrund seines Nießbrauchrechts den von ihm vorher ausgeübten Gewerbebetrieb an einen Dritten, so gelten die Ausführungen in Anm. 235 entsprechend.

**Eigentümer (Nießbrauchbesteller) als Verpächter oder Unternehmer:**

► *Ist der Nießbrauch entgeltlich bestellt,* so ist die Rechtslage dieselbe wie im Fall der Verpachtung des Betriebs durch den Eigentümer. Dieser erzielt aus der Verpachtung Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sofern er die Betriebsaufgabe nicht er-

klärt, und im anderen Fall Einkünfte aus VuV; die zur Betriebsverpachtung anzuwendenden Grundsätze (BFH v. 13.11.1963 – GrS 1/63 S, BStBl. III 1964, 124) gelten entsprechend; s. auch Anm. 233 zur Bestellung eines Nießbrauchs gegen Entgelt an einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb.

► *Ist der Nießbrauch unentgeltlich bestellt*, kann uE – je nach Sachlage – auch der Eigentümer noch als Unternehmer anzusehen sein, denn er trägt Unternehmerrisiko, soweit ihn die Wertänderung des AV und bei Beendigung des Nießbrauchs auch die Wertänderung des UV (§ 1067 BGB) treffen. Die Unternehmerinitiative könnte uU dann bejaht werden, wenn der Eigentümer in der Lage ist, durch seine Verfügungsbefugnisse über das AV einen wesentlichen Einfluss auf das Unternehmen auszuüben.

**Eigentümer (Nießbrauchbesteller) kein Unternehmer:** Auch wenn der Eigentümer (Nießbrauchbesteller) nach dem Vorstehenden nicht als Unternehmer anzusehen ist, sind ihm die Teile des Gewinns des Unternehmens, die der Nießbraucher nicht zu versteuern hat, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zuzurechnen.

**Gemeinschaftlicher Betrieb durch Nießbraucher und Eigentümer:** Nießbraucher und Eigentümer können auch vereinbaren, dass sie das Unternehmen gemeinschaftlich betreiben und sie dies auch tatsächlich tun. In einem solchen Fall sind sie beide Mitunternehmer; sie erzielen beide Einkünfte aus Gewerbebetrieb (vgl. BFH v. 14.11.1979 – I R 123/79, BStBl. II 1980, 432); s. zu ähnlichen Fragen bei den Einkünften aus LuF Anm. 234 aE.

### (3) Nießbrauch am Anteil an einer Personengesellschaft

242

Zivilrechtlich ist die Bestellung eines Nießbrauchs an einem Gesellschaftsanteil möglich, s. Anm. 213. Streitig ist allerdings, ob der Nießbraucher das Vollrecht erwirbt oder ob nur bestimmte Rechte und Pflichten an ihn abgespalten werden. Die Entscheidung dieser Streitfrage ist für die estl. Beurteilung unerheblich. Kraft Gesetzes erwirbt der Nießbraucher – wenn nicht etwas anderes vereinbart ist – gesellschaftsrechtl. Verwaltungsrechte, zu denen auch das Stimmrecht gehört (BGH v. 8.10.1953 – IV ZR 248/52, BB 1953, 926; SUDHOFF, NJW 1971, 481; PETZOLDT, BB 1975, Beilage 6, 1 [12]; KORN/CARLÉ, KÖSDI 2009, 16514 [16524]).

**Dem Nießbraucher** stehen zivilrechtl. nur die Gewinnanteile zu, die der „Gesellschaftsanteil seiner Bestimmung gemäß gewährt“ (SCHÖN, StJb. 1996/97, 50). Darunter fallen die nach Gesetz und Gesellschaftsvertrag entnahmefähigen Gewinnanteile einschließlich der laufenden Verzinsung von Gesellschafts-Privatkonten (so SCHÖN, StJb. 1996/97, 50, mwN der Rspr. des BGH; KORN/CARLÉ, KÖSDI 2009, 16514 [16526]). Dem Nießbraucher ist estl. grds. der ihm zustehende laufende Gewinn zuzurechnen, soweit er entnommen werden kann. Dies gilt auch für Beträge, die zwar nicht entnommen werden können, aber einem Darlehenskonto des Nießbrauchers zugeschrieben werden und von ihm nach Ablauf des Nießbrauchs eingefordert werden können. Thesaurierte Gewinne, die in offenen Rücklagen eingestellt werden, sind estl. vom Nießbraucher zu versteuern (SCHÖN, StJb. 1996/97, 50 [70 f.], mwN). Laufende Verluste sind dem Nießbrauchbesteller zuzurechnen (BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241).

**Der Gesellschafter** kann (ebenfalls) als Mitunternehmer anzusehen sein; die auf seine Beteiligung entfallenden Gewinnanteile sind ihm estl. zuzurechnen (BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241 [244]). Ist er Mitunternehmer,

sind ihm die Anteile am Gewinn zuzurechnen, die nicht der Nießbraucher zu versteuern hat. Verlustanteile sind grds. dem Nießbrauchbesteller zuzurechnen (BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241 [245]). Keine Mitunternehmerstellung wird erworben, wenn Gesellschaftsanteile schenkweise unter Vereinbarung eines Rückgabeverhalts und Bestellung eines Nießbrauchs übergehen (BFH v. 10.12.2008 – II R 34/07, BStBl. II 2009, 312).

243–244 Einstweilen frei.

#### 245 (4) Ertragsnießbrauch

##### Zivilrechtliche Grundlagen des Ertragsnießbrauchs:

► *Ertragsnießbrauch an einem Einzelunternehmen:* Der Nießbraucher erlangt lediglich einen Anspruch auf den Gewinn, je nach Vereinbarung nur einen Anspruch auf eine schuldrechtl. Quote des Gewinns. Von der Unternehmensleitung ist der Nießbraucher ausgeschlossen. Der Berechtigte erlangt nur einen schuldrechtl. Anspruch auf Auszahlung des Gewinns.

► *Der Ertragsnießbrauch an einem Gesellschaftsanteil* wird auch als Nießbrauch am Gewinnstammrecht bezeichnet. Darunter ist ein Nießbrauch zu verstehen, der sich lediglich auf den Gewinnanspruch und nicht auf die übrigen Mitgliedschaftsrechte erstreckt. Zivilrechtlich ist die Zulässigkeit eines solchen Nießbrauchs zweifelhaft (dagegen KORN/CARLÉ, KÖSDI 2009, 16514 [16525]). Beim Nießbrauch am Gewinnstammrecht einer Personenhandelsgesellschaft erzielt der Nießbraucher nach BFH v. 13.5.1976 (IV R 83/75, BStBl. II 1976, 592) keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb, weil ein solcher Nießbrauch nach seinem zivilrechtl. und wirtschaftlichen Gehalt so weitgehend einer Vorausabtretung künftiger Gewinnansprüche entspreche und estl. dementsprechend zu beurteilen sei; die Streitfrage, ob ein solcher Nießbrauch zivilrechtl. möglich sei, konnte der BFH deshalb unbeantwortet lassen.

**Einkommensteuerliche Folgen:** Nach heute wohl überwiegender Ansicht erzielt der Ertragsnießbraucher – sowohl im Fall des Nießbrauchs an einem Einzelunternehmen als auch im Fall des Nießbrauchs an einem Gesellschaftsanteil – keine gewerblichen Einkünfte, da er keine Unternehmerinitiative (Mitunternehmerinitiative) entfaltet und auch kein Unternehmerrisiko (Mitunternehmerrisiko) trägt.

BFH v. 28.11.1974 – I R 232/72, BStBl. II 1975, 498; v. 13.5.1976 – IV R 83/75, BStBl. II 1976, 592; L. SCHMIDT, FR 1976, 413.

Der Ertragsnießbraucher hat uE die ihm zustehenden Erträge als wiederkehrende Bezüge gem. § 22 Nr. 1 zu versteuern, sofern im Übrigen die Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sind (vgl. WALTER, BB 1983, 1153).

246 Einstweilen frei.

#### 247 (5) Nießbrauch am Anspruch auf den Gewinn oder das Auseinandersetzungsguthaben des Gesellschafters

**Nießbraucher:** Der Anspruch auf den Gewinn und auf das Auseinandersetzungsguthaben steht in diesem Fall dem Gesellschafter zu; der Nießbraucher kann nur die Nutzungen aus dem Gewinnanspruch und aus dem Anspruch auf das Auseinandersetzungsguthaben fordern, bei verzinslicher Anlegung dieser Ansprüche also die Zinsen (FICHELTMANN, DStR 1974, 299 [306]; HOYER, BB 1978, 1459). Dies bedeutet, dass dem Nießbraucher estl. diese Nutzungen (Zin-

### III. Anhang 1: Persönl. Zurechnung v. Einkünften Anm. 247–270 § 2

sen) als erzielte Einkünfte zugerechnet werden. Hierbei kann es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen handeln, wenn der Tatbestand des § 20 erfüllt ist.

**Der Gesellschafter** versteuert weiterhin die Gewinne aus seiner Beteiligung.

#### **(6) Nießbrauch an einzelnen betrieblich genutzten Wirtschaftsgütern** 248

Nutzt ein Gewerbetreibender ein einzelnes WG, an dem zu seinen Gunsten ein Nießbrauch bestellt ist, in seinem Gewerbebetrieb, so sind ihm die daraus erzielten Gewinne zuzurechnen (BFH v. 18.3.1986 – VIII R 316/84, BStBl. II 1986, 713), und zwar ebenso, als hätte er das WG gemietet oder gepachtet.

Überträgt ein Gewerbetreibender (Mitunternehmer) ein ihm gehörendes und betrieblich genutztes WG (zB ein Grundstück) unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs für sich und seine Ehefrau einem anderen, so sind die Erträge aus dem weiterhin im Betrieb des Ehemanns genutzten WG allein dem Ehemann zuzurechnen, weil der Nießbrauch zugunsten der Ehefrau tatsächlich nicht durchgeführt wird (BFH v. 18.3.1986 – VIII R 316/84, BStBl. II 1986, 713).

Einstweilen frei. 249

#### **dd) Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit** 250

Bei diesen Einkunftsarten spielt die Nießbrauchbestellung estl. hinsichtlich der Einkünfteerzielung keine Rolle, weil diese Einkünfte derjenige erzielt, der die selbständige oder nichtselbständige Arbeit persönlich ausübt (s. auch WASSERMEYER, FR 1983, 160).

Einstweilen frei. 251–258

#### **ee) Einkünfte aus Kapitalvermögen** 259

Während bei der Erzielung von Einkünften aus LuF und aus Gewerbebetrieb wesentlich ua. auf das Tätigwerden des Stpfl. abgestellt wird, beruhen die Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus VuV auf dem Rechtsverhältnis zwischen dem Überlasser von Kapital und dem Nutzer von Kapital; aus diesem Grund können bei der Bestellung eines Nießbrauchs die für die Einkünfte aus LuF und aus Gewerbebetrieb maßgebenden Grundsätze nicht uneingeschränkt auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus VuV übertragen werden (DÖLLERER, StbJb. 1984/85, 55 [60 f.]). Für die Zurechnung von Einkünften aus Kapitalvermögen und aus VuV steht bei Bestellung eines Nießbrauchs deshalb im Vordergrund, wer Träger der Rechte und Pflichten aus den der Kapitalüberlassung oder der VuV zugrundeliegenden Rechtsverhältnissen ist.

Mit der Einfügung des § 20 Abs. 2a aF durch das StandOG v. 13.9.1993 (s. § 20 Anm. 2) wurde das Erzielen von Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 bei Bestellung eines Nießbrauchs in § 20 Abs. 2a Satz 3 gesondert geregelt; die Vorschrift findet sich nunmehr (seit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008, s. Anm. 5) in § 20 Abs. 5 Satz 3; s. § 20 Anm. 24 ff. und 602.

Einstweilen frei. 260–269

#### **ff) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung**

##### **(1) Grundsatz** 270

Den Tatbestand der Erzielung von Einkünften aus VuV verwirklicht, wer die in § 21 Abs. 1 genannten Gegenstände anderen zur zeitlich begrenzten Nutzung gegen Entgelt überlässt. Bei Bestellung eines Nießbrauchs an Grundstücken be-

deutet dies, dass der Nießbraucher nur Einkünfte aus VuV erzielt, wenn er die rechtl. oder tatsächliche Macht besitzt, das Grundstück zu vermieten (zu verpachten); dazu muss der Nießbraucher Träger der Rechte und Pflichten des Vermieters (Verpächters) sein. Ist bei Nießbrauchbegründung das Grundstück bereits vermietet (verpachtet), muss der Nießbraucher durch Vertragsübernahme Vermieter (Verpächter) geworden sein; bei Eintritt in bestimmte Miet-(Pacht-)Verträge ist Anzeige an den Mieter (Pächter) geboten.

BFH v. 13.5.1980 – VIII R 63/79, BStBl. II 1981, 295; v. 15.4.1986 – IX R 52/83, BStBl. II 1986, 605; v. 14.3.1989 – IX R 107/85, BFH/NV 1989, 694; glA BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1184, Tz. 1; PLÜCKEBAUM, FR 1981, 181 (182); WOLFF-DIEPENBROCK, DStR 1983, 250 (252); SCHOLTZ, FR 1983, 573 (575).

**Bruttonießbrauch:** Die genannten Grundsätze gelten auch bei Vereinbarung eines Bruttonießbrauchs (BFH v. 13.5.1980 – VIII R 128/78, BStBl. II 1981, 299); s. näher Anm. 309.

**Handeln in fremdem Namen:** Nach BFH v. 26.4.1983 (VIII R 205/80, BStBl. II 1983, 502) reicht zur Erzielung von Einkünften aus VuV ein Handeln in fremdem Namen, aber für eigene Rechnung nicht aus. Dies gilt auch bei Bestellung eines Nießbrauchs; s. auch Anm. 308.

## 271 (2) Entgeltlicher Nießbrauch

**Eigentümer:** Die entgeltliche Bestellung eines Grundstücknießbrauchs ist die Überlassung eines Grundstücks zur zeitlich begrenzten Nutzung gegen Entgelt, und zwar in dinglicher Form, während die Vermietung oder Verpachtung schuldrechtl. Charakter hat. In beiden Fällen verwirklicht der Eigentümer den Tatbestand des § 21 Abs. 1 (so BFH v. 11.10.1963 – VI 251/62 U, BStBl. III 1963, 564, betr. Erbbauzinsen als Einnahmen aus VuV; vgl. auch BFH v. 18.8.1977 – VIII R 7/74, BStBl. II 1977, 796). Der Eigentümer (Nießbrauchbesteller) erzielt also mit dem Nießbrauchentgelt Einkünfte aus VuV gem. § 21 Abs. 1 (BFH v. 27.6.1978 – VIII R 54/74, BStBl. II 1979, 332; diese Rspr. ist nicht verfassungswidrig, BVerfG v. 10.4.1987 – 1 BvR 883/86, HFR 1988, 179).

**Einmalzahlung:** Wird das gesamte Entgelt in einem Kj. gezahlt, kann das Entgelt unter den Voraussetzungen des § 11 Abs. 1 Satz 3 auf die Laufzeit des Nießbrauchs verteilt werden (vgl. auch BMF v. 30.9.2013, BStBl. I 2013, 1184; zu Altfällen s. BMF v. 24.7.1998, BStBl. I 1998, 914, Tz. 29).

**Nießbraucher:** Ist das mit dem Nießbrauch belastete Grundstück vermietet oder verpachtet, so sind dem Nießbraucher die Mieten (Pachten) als Einkünfte aus VuV zuzurechnen, sofern die Voraussetzungen, die in Anm. 270 genannt sind, vorliegen. Davon kann idR ausgegangen werden, weil der Nießbraucher ein Entgelt an den Eigentümer zahlt. Der Nießbraucher wird für die Einräumung des Nießbrauchs kein Entgelt entrichten, wenn er nicht rechtl. und tatsächlich in der Lage ist, das Grundstück zu vermieten (zu verpachten).

272 Einstweilen frei.

## 273 (3) Unentgeltlicher Zuwendungsnießbrauch

**Vermietung an einen Dritten:** Dem Nießbraucher sind die Einkünfte aus der VuV zuzurechnen, wenn die in Anm. 270 erwähnten Voraussetzungen gegeben sind.

**Vermietung an den Eigentümer (Nießbrauchbesteller):** Nach BMF v. 30.9.2013 (BStBl. I 2013, 1184 – Tz. 17) ist ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten iSd. § 42 AO anzunehmen, wenn Eltern ihrem Kind einen befristeten

Nießbrauch an einem Grundstück bestellen und das Kind den Grundbesitz an die Eltern zurückvermietet (vgl. BFH v. 18.10.1990 – IV R 36/90, BStBl. II 1991, 205); s. auch Anm. 211. Bei Annahme eines Missbrauchs iSd. § 42 AO erzielt nicht der Nießbraucher, sondern der Eigentümer die Einkünfte aus VuV. Zu den Besonderheiten bei Vereinbarung eines unentgeltlichen Zuwendungsnießbrauchs zwischen nahen Angehörigen s. Anm. 302, 307.

#### (4) Vorbehaltsnießbrauch

274

**Vermietet der Vorbehaltsnießbraucher an Dritte**, so gelten für die Zurechnung der Einkünfte aus VuV grds. die gleichen Regeln wie beim Zuwendungsnießbrauch; s. Anm. 270 und 273. Der Vorbehaltsnießbraucher hat – anders als der Zuwendungsnießbraucher – die bei Begründung des Nießbrauchs bestehenden Mietverträge (Pachtverträge) selbst abgeschlossen; es ist deshalb idR davon auszugehen, dass er Träger der Rechte und Pflichten aus den Mietverträgen (Pachtverträgen) ist und er die aus ihnen zugeflossenen Einkünfte erzielt hat (BFH v. 26.4.1983 – VIII R 205/80, BStBl. II 1983, 502). Der Vorbehaltsnießbraucher leitet sein Nutzungsrecht nicht von dem neuen Eigentümer ab, es stammt vielmehr unmittelbar aus seinem früheren Eigentum (BFH v. 28.7.1981 – VIII R 124/76, BStBl. II 1982, 378; v. 28.7.1981 – VIII R 35/79, BStBl. II 1982, 380).

Vermietet der Vorbehaltsnießbraucher das mit dem Nießbrauch belastete Grundstück an den (neuen) Eigentümer (Nießbrauchbesteller), so sind nach stRspr. (BFH v. 24.3.1976 – I R 138/73, BStBl. II 1976, 537; v. 22.7.1980 – VIII R 114/78, BStBl. II 1981, 101; v. 15.5.1986 – III R 217/83, BFH/NV 1986, 659; v. 15.5.1986 – III R 190/82, BStBl. II 1986, 714, mit Anm. in HFR 1986, 575) Einkünfte aus dieser Vermietung (Verpachtung) dem Vorbehaltsnießbraucher zuzurechnen, und zwar auch bei Unkündbarkeit des Mietvertrags (s. dazu Anm. 313). Etwas anderes gilt, wenn Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen getroffen worden und die als Miete (Pacht) bezeichneten Leistungen des neuen Eigentümers an den Vorbehaltsnießbraucher unangemessen hoch (zB BFH v. 30.7.1985 – VIII R 71/81, BStBl. II 1986, 327) oder unangemessen niedrig (BFH v. 15.5.1986 – III R 190/82, BStBl. II 1986, 714) sind; in diesem Fall ist davon auszugehen, dass der Nießbraucher die Nießbrauchrechte tatsächlich nicht wahrgenommen hat und die Leistungen an den (neuen) Eigentümer aus Versorgungsgründen und nicht als Gegenleistung für die Bestellung der Nutzung des Grundstücks erbracht werden. Diese Gestaltung kommt insbes. vor, wenn Eltern das Grundstück unter Vorbehalt des Nießbrauchs auf ihre Kinder übertragen (s. auch Anm. 308). Bei dieser Sachlage sind die Einkünfte aus der Nutzung des Grundstücks dem (neuen) Eigentümer zuzurechnen; s. auch Anm. 313.

**Missbrauch:** Als Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) sah das FG Münster (v. 24.2.1987 – VI 3412/84 E, EFG 1987, 408, rkr.) folgenden Fall an: Der Vater überträgt ein Grundstück auf seinen Sohn gegen Vereinbarung eines gestundeten und ungesicherten, aber verzinslichen Kaufpreises; die Miete für das gleichzeitig zugunsten der Eltern bestellte Wohnrecht wird mit dem Kaufpreis verrechnet. Das FG erkannte die vom Sohn geltend gemachten WK und die Gebäude-AfA nicht an, weil dem Sohn die Mieteinnahmen nicht zuzurechnen seien.

275 **(5) Vermächtnisnießbrauch**

Für den Vermächtnisnießbrauch gelten die gleichen Regeln wie für den unentgeltlichen Zuwendungsnießbrauch.

276 **(6) Nießbrauch an einem Anteil an einer bürgerlich-rechtlichen Gesellschaft**

Erzielt eine GbR Einkünfte aus VuV und wird an einem Gesellschaftsanteil ein Nießbrauch bestellt, so sind dem Nießbraucher estl. die ihm zustehenden Anteile seinen Einkünften aus VuV zuzurechnen; hierfür gelten die gleichen Überlegungen wie beim Zufließen der gewerblichen Einkünfte aufgrund eines Nießbrauchs an dem Anteil an einer gewerblich tätigen PersGes. (s. Anm. 242).

Ist der Nießbrauch am Gewinnstammrecht einer Beteiligung an einer GbR bestellt worden, sind die daraus erzielten Erträge estl. – ebenso wie beim Nießbrauch am Gewinnstammrecht einer gewerblich tätigen PersGes. – nicht dem Nießbraucher, sondern dem Nießbrauchbesteller zuzurechnen (s. Anm. 245).

277–279 Einstweilen frei.

280 **gg) Sonstige Einkünfte**

**Wiederkehrende Bezüge:** Der Nießbrauch an wiederkehrenden Bezügen ist sehr selten und hat deshalb estl. kaum praktische Bedeutung. BFH v. 20.3.1953 (IV 249/52 U, BStBl. III 1953, 118) hat entschieden, dass beim Nießbrauch an einer Leibrente der Nießbraucher die Rente nach § 22 Nr. 1 zu versteuern hat (aA L. SCHMIDT, FR 1977, 457 [461]). Dieses Urteil entspricht den von der neueren Rspr. aufgestellten Grundsätzen zur Verwirklichung des Tatbestands der Einkünfteerzielung nicht; die zivilrechtl. Regelung in § 1073 BGB, nach der bei einem Nießbrauch an einer Leibrente dem Nießbraucher die einzelnen Leibrentenleistungen gebühren, dürfte der neueren Rspr. nicht entgegenstehen.

**Private Veräußerungsgeschäfte (§ 22 Nr. 3):** Besteht der Nießbrauch an einem WG, das innerhalb der Veräußerungsfrist veräußert worden ist, und sind auch die übrigen Voraussetzungen eines Privaten Veräußerungsgeschäfts (§ 23 Abs. 1) erfüllt, so hat der Eigentümer (Nießbrauchbesteller) die Einkünfte aus dem Veräußerungsgeschäft zu versteuern, denn ihm steht der durch die Veräußerung erzielte Überschuss zu.

281–299 Einstweilen frei.

**d) Sonderfälle der Zurechnung der Nießbraucheinkünfte**300 **aa) Mehrere Nießbraucher**

Mehrere Nießbraucher können bezüglich des gleichen Gegenstands nach Bruchteilen als Gesamtgläubiger oder zur gesamten Hand berechtigt sein. In diesen Fällen ist die Zurechnung grds. anteilig nach den gleichen Regeln wie in den Fällen vorzunehmen, in denen der Nießbrauch zugunsten einer einzigen Person bestellt worden ist (s. auch Anm. 308).

301 Einstweilen frei.

**bb) Nießbrauch zwischen nahe stehenden Personen**

**(1) Begriff der nahe stehenden Personen**

302

Einander „nahe stehende Personen“ sind solche Personen, deren enge persönliche Verbindungen erfahrungsgemäß die Gestaltung ihrer rechtl. und wirtschaftlichen Beziehungen zueinander so beeinflussen können, dass die Gestaltung von derjenigen zwischen einander Fremden abweicht oder ihr zwar der rechtl. Form nach, nicht aber in ihrem wirtschaftlichen Gehalt gleicht. Das gilt besonders für das Verhältnis zwischen Ehegatten, zwischen Eltern und Kindern, zwischen nahen Angehörigen sowie zwischen einer KapGes. und ihren Gesellschaftern.

**(2) Bedeutung des § 12 Nr. 2**

303

Über den Vorrang der Einkünftezurechnung vor der Frage der Einkünfteverwendung iSd. § 12 Nr. 2 bei Nießbrauchbestellung zugunsten nicht nahe stehender Personen s. Anm. 210.

Nach früherer Rspr. (vgl. BFH v. 8.2.1957 – VI 27/56 U, BStBl. III 1957, 207; v. 28.8.1964 – VI 247/63, HFR 1965, 22) wurde ein unentgeltlicher Nießbrauch als Zuwendung iSd. § 12 Nr. 2 angesehen, wenn er von Eltern zugunsten ihres gesetzlich unterhaltsberechtigten Kindes bestellt wurde. Diese Rspr. wurde später aufgegeben. Nach heute stRspr. (BFH v. 29.11.1983 – VIII R 215/79, BStBl. II 1984, 366) und hM im Schrifttum hat die Regelung der Einkünfteerzielung gem. § 2 Abs. 1 Vorrang vor der Vorschrift des § 12 Nr. 2. Bestellen zB Eltern ihrem gesetzlich unterhaltsberechtigten Kind an einem vermieteten Grundstück einen Nießbrauch, werden die Einkünfte grds. dem Kind und nicht den Eltern zugerechnet, sofern die Dispositionsbefugnis und damit eine Vermietertätigkeit dem Kind zusteht oder durch einen gesetzlichen Vertreter oder Verwalter zugunsten des Kindes ausgeübt wird (BFH v. 19.11.2003 – IX R 54/00, BFH/NV 2004, 1079, mwN).

**(3) Rechtswirksame Nießbrauchbestellung**

304

Der BFH hat in stRspr. Nießbrauchbestellungen zwischen einander nahe stehenden Personen, besonders zwischen nahen Angehörigen, eine Wirkung für die Zurechnung von Einkünften grds. nur bei bürgerlich-rechtl. Wirksamkeit des Nießbrauchs zuerkannt (BFH v. 13.5.1980 – VIII R 75/79, BStBl. II 1981, 297; v. 19.3.1991 – IX R 247/87, BFH/NV 1991, 744; v. 7.11.2000 – VIII R 16/97, BStBl. II 2001, 186; v. 19.11.2003 – IX R 54/00, BFH/NV 2004, 1079; v. 7.6.2006 – IX R 4/04, BStBl. II 2007, 294). Er begründet dies im Urteil BFH v. 13.5.1980 (VIII R 75/79, BStBl. II 1981, 297) wie folgt: Die bürgerlich-rechtl. Wirksamkeit sei erforderlich, um eine klare Trennung zwischen der Verwaltung des eigenen Vermögens der Eltern und der Verwaltung des Kindesvermögens durch die Eltern zu gewährleisten (ebenso BFH v. 15.4.1986 – IX R 52/83, BStBl. II 1986, 605; v. 14.3.1989 – IX R 107/85, BFH/NV 1989, 694). Allerdings hat die zivilrechtl. Wirksamkeit für das StRecht nur indizielle Bedeutung. Aus verfassungsrechtl. Gründen darf die Wirksamkeit nicht zu einem eigenständigen Tatbestandsmerkmal verselbständigt werden (BFH v. 7.6.2006 – IX R 4/04, BStBl. II 2007, 294, mwN). Das BMF bestimmt in seinem Schreiben BMF v. 24.7.1998 (BStBl. I 1998, 914 – Tz. 8 und 3), dass aus der Bestellung eines Nießbrauchs zugunsten naher Angehöriger estl. Folgerungen nur gezogen werden können, wenn ein bürgerlich-rechtl. wirksames Nutzungsrecht begründet worden ist und die Beteiligten die Vereinbarungen tatsächlich durchführen.

**Formerfordernisse:** Zur estl. Anerkennung des Nießbrauchs hat die Rspr. bei Vereinbarungen zwischen einander nahe stehenden Personen trotz Kritik auf Einhaltung der bürgerlich-rechtl. Formvorschriften bestanden, und zwar mit der Begründung, anderenfalls fehle es an einer ernst gemeinten Änderung des bisherigen Sachverhalts. Aber auch eine nahe stehende Person kann durch die Einräumung eines nur schuldrechtl. Nutzungsrechts rechtl. und tatsächlich zur Einkunftserzielung befähigt werden und durch die Ausübung des Rechts Einkünfte erzielen (s. auch Anm. 213, 321). Daher ist bei Nichteinhaltung von Formvorschriften (besonders zB der notariellen Beurkundung eines Schenkungsversprechens, der Eintragung eines Nießbrauchs im Grundbuch) zu prüfen, ob wenigstens ein schuldrechtl. Nutzungsrecht entstanden ist.

305 Einstweilen frei.

#### 306 (4) Bestellung eines Ergänzungspflegers

**Vereinbarung des Nießbrauchs:** Nicht voll geschäftsfähige Kinder werden gesetzlich durch ihre Eltern vertreten (§ 1629 Abs. 1 BGB), aber grds. nicht bei Rechtsgeschäften mit ihren Eltern oder einem Elternteil (§§ 1629 Abs. 2 Satz 1, 1795 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2, 181 BGB); dann muss dem einzelnen Kind ein Ergänzungspfleger bestellt werden (§ 1909 BGB). Allerdings gilt diese Einschränkung des § 181 BGB nicht bei Geschäften, die den Kindern lediglich einen rechtl. Vorteil bringen (BGH v. 27.9.1972 – IV ZR 225/69, DB 1972, 219; BB 1973, 63).

► *Bei der Begründung eines (entgeltlichen oder unentgeltlichen) Zuwendungsnißbrauchs ist danach die Bestellung eines Pflegers erforderlich.*

GIA BFH v. 13.5.1980 – VIII R 75/79, BStBl. II 1981, 297, mwN; FG Münster v. 24.7.1974 – VII 2143/73 E, EFG 1975, 67, rkr.; FG Düss./Köln v. 26.4.1976 – VIII (VII) 84/70 F, EFG 1976, 555, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 14.5.1980 – VI 183/77, EFG 1980, 548, rkr.; BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184 – Tz. 4.

► *Bei der Vereinbarung eines Bruttonießbrauchs ist uE ebenfalls die Bestellung eines Ergänzungspflegers erforderlich, weil den Nießbraucher auch in diesem Fall noch Pflichten (zB die aus § 1039 Abs. 1 Satz 2 BGB) treffen (BMF v. 30.9.2013 – IV C 1-S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184, Tz. 4).*

► *Bei Ablehnung des Antrags auf Pflegerbestellung durch das Familiengericht, weil es sie für bürgerlich-rechtl. nicht erforderlich hält, ist der Nießbrauch trotzdem estl. zu berücksichtigen. Der Nachweis der Ernsthaftigkeit wird durch den Antrag auf Pflegerbestellung erbracht; vgl. auch BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184 – Tz. 5.*

► *Die Genehmigung einer unwirksamen Nießbrauchbestellung durch einen nachträglich bestellten Pfleger oder durch das volljährig gewordene Kind wirkt estl. nicht zurück (BFH v. 13.5.1980 – VIII R 75/79, BStBl. II 1981, 297 [299]).*

► *Beim Vorbehaltsnißbrauch braucht kein Pfleger für die Kinder bestellt zu werden, da das Geschäft als Einheit gewürdigt und daher lediglich ein rechtl. Vorteil für die Kinder angenommen wird.*

BFH v. 8.8.1978 – VII R 125/74, BStBl. II 1978, 663; v. 13.5.1980 – VIII R 75/79, BStBl. II 1981, 297; BGH v. 6.6.1957 – IV ZB 53/57, BGHZ 24, 372 (374).

**Verwaltung des Nießbrauchs:** Für minderjährige Kinder als Nießbraucher bedarf es nicht der Bestellung eines Ergänzungspflegers (Dauerpflegers) für die Ausübung des Nießbrauchsrechts.

BFH v. 13.5.1980 – VIII R 63/79, BStBl. II 1981, 295; v. 13.5.1980 – VIII R 75/79, BStBl. II 1981, 297; v. 13.5.1980 – VIII R 128/78, BStBl. II 1981, 299.

Auch bei Mitunternehmerschaft eines Minderjährigen am elterlichen Betrieb ist die Bestellung eines Dauerpflegers nicht erforderlich, BFH v. 29.1.1976 – IV R 73/73, BStBl. II 1976, 324 (327); v. 29.1.1976 – IV R 102/73, BStBl. II 1976, 328, mwN; v. 23.6.1976 – I R 178/74, BStBl. II 1976, 678.

### (5) Familiengerichtliche Genehmigung

307

**Genehmigungspflicht:** Nach § 1643 Abs. 1, §§ 1821, 1822 BGB bedürfen Eltern zu bestimmten Rechtsgeschäften für ihre Kinder der Genehmigung des Familiengerichts. Dazu gehört nach § 1821 Abs. 1 Nr. 5 BGB ein Vertrag, der auf den entgeltlichen Erwerb eines Grundstücks oder Rechts an einem Grundstück gerichtet ist, also zB die entgeltliche Bestellung eines Nießbrauchs an einem Grundstück zugunsten eines minderjährigen Kindes, ferner nach § 1821 Abs. 1 Nr. 1 BGB die „Verfügung über ein Recht an einem Grundstück“, also zB der Verzicht des Kindes auf den Nießbrauch an einem Grundstück; nicht dagegen die schenkweise Begründung eines Zuwendungsnißbrauchs (aA möglicherweise FG Rhld.-Pf. v. 14.5.1980 – VI 183/77, EFG 1980, 548, rkr.) und die Schenkung eines Grundstücks an das Kind mit der Auflage, dem schenkenden Elternteil den Nießbrauch am Grundstück zu bestellen (Vorbehaltsnißbrauch). Genehmigungspflichtig ist ferner der Abschluss eines Miet- oder Pachtvertrags durch das (nißbrauchberechtigte) Kind als Vermieter oder Verpächter, wenn das Vertragsverhältnis länger als ein Jahr nach dem Eintritt der Volljährigkeit des Kindes fortauern soll. Unter die Genehmigungstatbestände des § 1822 Nr. 5 BGB fällt jedoch nicht die sich für den Minderjährigen durch den Erwerb eines Grundstücks ergebende gesetzliche Folge des Eintritts in einen bestehenden Mietvertrag (BGH v. 27.10.1982 – V ZR 177/81, DB 1983, 1143).

**Fehlende Genehmigung:** Es gilt Entsprechendes wie bei fehlender Pflegerbestellung; s. Anm. 306.

### (6) Tatsächliche Ausübung

308

Tatsächliche Ausübung des Nießbrauchs ist zur estl. Anerkennung erforderlich (s. Anm. 214). Ob der Nießbraucher den Nießbrauch tatsächlich ausübt und daher selbst Einkünfte erzielt, kann bei der Nießbrauchbestellung zugunsten einer nahe stehenden Person eher als bei einem Nießbrauch zwischen einander Fremden zweifelhaft sein. Es liegt daher nahe, dass Rspr. und FinVerw. die tatsächliche Durchführung des Nießbrauchs bei nahe stehenden Personen krit. prüfen.

Siehe zB BFH v. 11.3.1976 – IV R 119/72, BStBl. II 1976, 421; v. 11.3.1976 – VIII R 225/71, BStBl. II 1976, 613; v. 13.5.1980 – VIII R 63/79, BStBl. II 1981, 295; v. 13.5.1980 – VIII R 128/78, BStBl. II 1981, 299; v. 5.7.1984 – IV R 57/82, BFH/NV 1986, 199; v. 24.9.1985 – IX R 62/83, BStBl. II 1986, 12; v. 18.3.1986 – VIII R 316/84, BStBl. II 1986, 713; v. 15.4.1986 – IX R 52/83, BStBl. II 1986, 605, mit Anm. HFR 1986, 521; BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184 – Tz. 2.

**Minderjährige Kinder als Nießbraucher** werden in der Ausübung des Nießbrauchs durch ihre Eltern vertreten (§ 1629 Abs. 1 BGB).

► *Besteht der Nießbrauch an einem nicht den Eltern gehörenden Wirtschaftsgut*, sind die Nießbrauchererträge grds. den Kindern zuzurechnen; die Verwaltung des Nießbrauchs durch die Eltern ändert daran nichts. Eine Ausnahme gilt, wenn die Eltern sich so verhalten, als seien sie selbst Nießbraucher, also den Nießbrauch im eigenen Namen ausüben und die Erträge für sich verwenden. Der Abschluss von Mietverträgen für die Kinder im Namen der Eltern steht der Zurechnung der Mieterträge bei den Kindern entgegen (BFH v. 26.4.1983 – VIII R 205/80, BStBl. II 1983, 502).

► *Besteht der Nießbrauch an einem den Eltern gebörenden Wirtschaftsgut*, ist es zur Ausübung des unentgeltlichen Nießbrauchs durch die Eltern als Vertreter der Kinder uE nicht nötig, dass die Eltern auf ihr Verwaltungsrecht (§ 1626 Abs. 1 BGB) verzichten und einen Dauerpfleger bestellen lassen (BFH v. 13.5.1980 – VIII R 128/78, BStBl. II 1981, 299 [301]). Die Ausübung des Nießbrauchs muss aber von der Verwaltung des eigenen Vermögens der Eltern rechtl. und tatsächlich eindeutig getrennt sein. Dazu ist es zB beim Nießbrauch an einem Grundstück der Eltern erforderlich, dass die Eltern die Mietverträge (soweit dies nach der Bestellung des Nießbrauchs in Betracht kommt) in offener Stellvertretung der Kinder, dh. nach außen in deren Namen, abschließen (BFH v. 13.5.1980 – VIII R 63/79, BStBl. II 1981, 295; v. 26.4.1983 – VIII R 205/80, BStBl. II 1983, 502).

Die Nießbraucherträge müssen eindeutig in das Vermögen der Kinder gelangen (BFH v. 13.5.1980 – VIII R 75/79, BStBl. II 1981, 297). Sie sind den Kindern zB nicht zuzurechnen, wenn die Kinder sie sofort zurückgeben müssen, zB zur Tilgung von Darlehensschulden der Kinder gegenüber Dritten (FG Ba.-Württ. v. 17.7.1973 – IV 70/72, EFG 1973, 545, rkr.). Zur Vermögenstrennung durch Errichtung von Sparkonten der Kinder und Verwaltung durch die Eltern s. BFH v. 3.11.1976 – VIII R 137/74, BStBl. II 1977, 205; FG Rhld.-Pf. v. 14.5.1980 – VI 183/77, EFG 1980, 548, rkr. Zur Vermögenstrennung genügt es nicht, wenn die Erträge auf ein Bankkonto der Eltern fließen und diese darüber frei im eigenen Namen verfügen (FG Saarl. v. 27.3.1981 – V 389/79, EFG 1981, 386, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 2.7.1985 – I 41/82, EFG 1986, 334, rkr.).

► *Gemeinsame Nutzung durch die minderjährigen Kinder als Nießbraucher und die Eltern als Eigentümer* kommt beim Quotennießbrauch vor und führt bei tatsächlicher Durchführung (gemeinsamer Besitz, gemeinsame Verwaltung, tatsächliche Beteiligung der Nießbraucher an der Erzielung der Erträge) zur Zurechnung der Erträge teils bei den Nießbrauchern, teils beim Eigentümer. Dies gilt entsprechend beim Bruchteilsnießbrauch. Wird die Miete auf ein gemeinsames Konto gezahlt, so steht dies der Einkünfteerzielung durch den Quoten- oder Bruchteilsnießbraucher nicht entgegen, wenn sichergestellt ist, dass der anteilige Überschuss in die alleinige Verfügungsmacht des Nießbrauchers gelangt (BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184 – Tz. 16).

### **Eltern als Nießbraucher:**

► *Vorbehaltsnießbrauch:* Übertragen Eltern Grundstücke unter Vorbehalt des Nießbrauchs auf ihre Kinder, so gilt Folgendes:

▷ *Ist das Grundstück an Dritte vermietet* und fließen die Mieten tatsächlich den Eltern zu, so kann idR davon ausgegangen werden, dass die Eltern den Nießbrauch tatsächlich ausüben und ihnen die Erträge estl. zuzurechnen sind; denn sie nutzen aufgrund des Vorbehalts des Nießbrauchs das Grundstück nicht kraft eines abgeleiteten Rechts, sondern ununterbrochen kraft eigenen Rechts (BFH v. 28.7.1981 – VIII 35/79, BStBl. II 1982, 380); s. Anm. 274.

▷ *Ist das Grundstück an die Eltern vermietet*, so kann es an der tatsächlichen Ausübung der Nießbrauchrechte durch die Eltern fehlen, was insbes. anzunehmen ist, wenn die „Mietzahlungen“ der Höhe nach unangemessen sind und somit Versorgungscharakter haben; s. Anm. 313.

► *Zuwendungsnießbrauch:* Wird das mit dem Nießbrauch belastete Grundstück oder werden andere WG an die Nießbrauchbesteller vermietet oder verpachtet, so kann es an der tatsächlichen Ausübung des Nießbrauchs fehlen (STEPHAN, DB 1985, Beil. 3, 7); s. Anm. 313.

- ▶ *Gemeinsame Nutzung durch Eltern und Kinder* steht uE der Anerkennung des Nießbrauchs nicht entgegen (FG Rhld.-Pf. v. 25.10.1988 – 2 K 120/86, EFG 1989, 181, rkr.).
- ▶ *Gemeinsamer Nießbrauch der Ehegatten*: Überträgt ein Stpfl. ein ihm allein gehörendes Grundstück auf seine Kinder und behält er sich den Nießbrauch zu seinen Gunsten (Vorbehaltsnießbrauch) und zugunsten seiner Ehefrau (Zuwendungsnießbrauch) vor, so sind die Einkünfte aus VuV nur dann beiden Ehegatten zuzurechnen, wenn jeder von ihnen den Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklicht. Das ist hinsichtlich der Ehefrau nur der Fall, wenn der Zuwendungsnießbrauch in ihrer Person auch tatsächlich durchgeführt wird (BFH v. 21.7.1988 – II R 86/84, BStBl. II 1988, 938, dazu Anm. in HFR 1989, 87); dies kann nicht angenommen werden, wenn sich nach der Nießbrauchbestellung in Art, Umfang und Dauer der Nutzung nichts geändert hat.

### cc) Erweiterungen und Beschränkungen des Nießbrauchs

#### (1) Erweiterungen des Nießbrauchs

309

**Fall des Bruttonießbrauchs:** Bürgerlich-rechtl. zulässig sind Erweiterungen des Nießbrauchs in der Weise, dass bestimmte Lasten, die gesetzlich den Nießbraucher treffen, durch Vereinbarung mit dinglicher Wirkung vom Eigentümer übernommen werden (s. besonders §§ 1041, 1045, 1047 BGB). Geschieht dies in einem solchen Umfang, dass dem Nießbraucher regelmäßig keine Aufwendungen erwachsen, also die ungekürzten Erträge verbleiben, so spricht man von einem Bruttonießbrauch. Die Vereinbarung kann auch außerhalb der Nießbrauchbestellung mit schuldrechtl. Wirkung erfolgen.

**Kein Bruttonießbrauch:** Von einer solchen Erweiterung des Nießbrauchs zu unterscheiden ist der Fall, dass der Eigentümer freiwillig und ohne besondere Vereinbarung Aufwendungen übernimmt, die gesetzlich oder vertraglich dem Nießbraucher obliegen. Das ist kein Fall des Bruttonießbrauchs, sondern ein außerhalb der Nießbrauchregelung liegender Sachverhalt. Kein Fall des Bruttonießbrauchs ist es ferner, wenn der Nießbraucher das mit dem Nießbrauch belastete Grundstück an den Eigentümer vermietet und dieser sich im Mietvertrag verpflichtet, das Grundstück instandzuhalten. Damit wird dem Nießbraucher zwar die ihm nach § 1041 BGB obliegende Erhaltungspflicht abgenommen, aber nicht durch Nießbrauchvereinbarung, sondern durch den Mietvertrag; das ist estl. anzuerkennen (BFH v. 8.8.1969 – VI R 299/67, BStBl. II 1969, 683; v. 17.1.1975 – III R 114/73, BStBl. II 1975, 402).

**Einkommensteuerliche Behandlung des Bruttonießbrauchs:** Ob die Nießbraucherträge dem Nießbraucher zuzurechnen sind, richtet sich danach, ob ihm trotz der Befreiung von Aufwendungen noch genügend Betätigungsmöglichkeiten zur Einkunftserzielung verbleiben. Dies ist grds. zu bejahen.

Für estl. Berücksichtigung eines Bruttonießbrauchs (an einem Mietwohngrundstück) BFH v. 13.5.1980 (VIII R 128/78, BStBl. II 1981, 299).

BFH v. 13.5.1980 (VIII R 63/79, BStBl. II 1981, 295) versagte die Berücksichtigung eines Bruttonießbrauchs an einem Grundstück, weil der Eigentümer die Mietverträge selbst abgeschlossen hatte. Dazu erläuternd BFH v. 13.5.1980 (VIII R 128/78, BStBl. II 1981, 299): Hier bildete die Ausgestaltung als Bruttonießbrauch „ein zusätzliches Anzeichen dafür, dass trotz Nießbrauchbestellung ein Wechsel in der Person des Vermieters nicht stattgefunden hat“.

310 (2) **Dingliche Beschränkung des Nießbrauchs**

Es ist zwischen einer dinglichen Beschränkung des Nießbrauchs und – neben dem Nießbrauch bestehenden – schuldrechtl. Verpflichtungen des Nießbrauchers zu unterscheiden.

**Bürgerlich-rechtliche Zulässigkeit dinglicher Beschränkungen:** Eine dingliche Beschränkung des Nießbrauchs derart, dass der Nießbraucher nur einen Teil der Früchte ziehen darf oder einen Teil der zunächst von ihm in vollem Umfang gezogenen Früchte an den Eigentümer herausgeben muss, ist bürgerlich-rechtl. zulässig; s. §§ 1030 Abs. 2, 1068 Abs. 2 BGB. Die Beschränkung muss sich auf den „Ausschluss einzelner Nutzungen“ beziehen (§ 1030 Abs. 2 BGB). Rechtlich ist der Quotennießbrauch anerkannt (SCHÖN, Der Nießbrauch an Sachen, 1992, 311, mwN).

**Steuerliche Beurteilung dinglicher Beschränkungen:** Auch hier gilt der Grundsatz, dass die Erträge dem Nießbraucher zuzurechnen sind, soweit er selbst den Tatbestand der Einkunftserzielung erfüllt; dies ist auch bei einer dinglichen Beschränkung des Nießbrauchs möglich und grds. nach den gleichen Kriterien wie bei einem Nießbrauch ohne dingliche Beschränkungen zu beurteilen. Davon geht auch die FinVerw. beim Quotennießbrauch aus (BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184 – Tz. 16).

Übt aber, wie dies beim Quotennießbrauch minderjähriger Kinder der Fall sein kann, der Eigentümer weiterhin allein und ohne eindeutige Trennung der Nießbraucherträge vom eigenen Anteil an den Erträgen und vom eigenen Vermögen die Verwaltung des belasteten WG aus, so fehlt es an einer Einkunftserzielung durch die Nießbraucher (FG Saarl. v. 27.3.1981 – II 389/79, EFG 1981, 386, rkr.); s. Anm. 308. Stehen dem Nießbraucher nur bestimmte, vorher festgelegte oder umgrenzte Geldbeträge zu, so verwaltet er den Gegenstand im Auftrag des Eigentümers, dem daher die Nutzungen zuzurechnen sind (BFH v. 6.7.1966 – VI 124/65, BStBl. III 1966, 584).

311 (3) **Schuldrechtliche Beschränkung des Nießbrauchs**

Beschränkungen des Nießbrauchs, die mit dinglicher Wirkung vereinbart werden könnten (s. Anm. 310), die aber nur schuldrechtl. vereinbart werden (zB bei einem Nießbrauch an einem Grundstück unterbleibt die Eintragung der Beschränkung im Grundbuch), jedoch ernst gemeint sind und tatsächlich durchgeführt werden (zB beim Quotennießbrauch durch Mitbesitz von Eigentümer und Nießbraucher und gemeinsame Verwaltung), sind uE estl. zu berücksichtigen; dh., der Nießbraucher erzielt im estl. Sinne anteilig Einkünfte, falls im Übrigen die Voraussetzungen der Einkünfteerzielung vorliegen, denn auch ein schuldrechtl. Nutzungsrecht kann Grundlage für einkunftserzielende Leistungen sein (s. Anm. 304 und 321); daher ist auch eine Kombination von dinglicher Berechtigung und ihrer schuldrechtl. Einschränkung als Grundlage der Einkünfteerzielung anzuerkennen.

312 Einstweilen frei.

**dd) Nutzungsüberlassung vom Nießbraucher an den Eigentümer**313 (1) **Nutzungsüberlassung durch Vermietung oder Verpachtung**

Vermietet oder verpachtet der Nießbraucher das mit dem Nießbrauch belastete WG an den Eigentümer (Nießbrauchbesteller), so ergibt sich die Frage, ob der Nießbraucher noch Einkünfte aus VuV erzielt.

**Zuwendungsnießbrauch:** Zum Teil betrachtet man die Bestellung des Nießbrauchs und die Vermietung an den Eigentümer wirtschaftlich als zwei Formen der Einräumung von Nutzungsrechten, die sich wirtschaftlich gegenseitig aufheben.

SEITHEL, DStR 1971, 647; L. SCHMIDT in DStJG 1 (1979), 63, bei gleicher Dauer von Nießbrauch und Mietvertrag; ebenso MIHATSCH, FR 1979, 603; HOYER, BB 1980, 1464. Nach BMF v. 30.9.2013 (IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184 – Tz. 17) liegt eine Rückgängigmachung oder ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO vor, wenn das Nutzungsrecht durch ein mit dem Nießbrauch verknüpftes, unkündbares Mietrecht abgesichert ist (ähnlich SEITHEL, DStR 1971, 647 [651]; L. SCHMIDT, StbJb. 1975/76, 221); danach erzielt der Nießbraucher keine Einkünfte aus VuV (s. auch Anm. 273). Entsprechendes muss nach dieser Auffassung bei den Einkünften aus LuF und aus Gewerbebetrieb angenommen werden (glA STEPHAN, DB 1985, Beil. 3, 7). Diese Folgerungen können uE aber, wie sich wohl auch aus dem Wortlaut des BMF-Schreibens v. 30.9.2013 (IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184 – Tz. 17) ergibt, nicht gezogen werden – der Nießbraucher verwirklicht also beim Vorliegen der übrigen Voraussetzungen den Tatbestand der Erzielung von Einkünften aus LuF, Gewerbebetrieb oder VuV –, wenn die Vermietung oder Verpachtung an den Nießbrauchbesteller entweder

- nur für kurze Zeit erfolgt oder
- kurzfristig kündbar ist oder
- erst geraume Zeit nach der Nießbrauchbestellung vereinbart worden ist (glA STEPHAN, DB 1985, Beil. 3, 6; ähnlich SÖFFING, StbJb. 1978/79, 357).

Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, können die Zahlungen, die der Nießbrauchbesteller an den Nießbraucher leistet, uE wiederkehrende Bezüge gem. § 22 Nr. 1 sein, soweit im Übrigen die Erfordernisse dieser Vorschrift gegeben sind (vgl. BFH v. 30.11.1967 – IV 39/65, BStBl. II 1968, 265).

**Vorbehaltensnießbrauch:** Die bloße Tatsache, dass der Eigentümer zugleich Mieter der belasteten WG (Grundstücke, land- und forstwirtschaftliches sowie gewerbliches BV) ist, steht nach stRSpr. für sich allein der Zurechnung der Einkünfte aus VuV beim Nießbraucher nicht entgegen.

GlA BFH v. 8.8.1969 – VI R 299/67, BStBl. II 1969, 683; v. 17.1.1975 – III R 114/73, BStBl. II 1975, 402; v. 24.3.1976 – I R 138/73, BStBl. II 1976, 537; v. 22.7.1980 – VIII R 114/78, BStBl. II 1981, 101; v. 15.5.1986 – III R 190/82, BStBl. II 1986, 714.

► *Unkündbarkeit des Mietvertrags (Pachtvertrags):* Die im Fall des Zuwendungsnießbrauchs (s. „Zuwendungsnießbrauch“) geltende Regelung, dass bei einer mit der Nießbrauchbestellung verknüpften Vereinbarung der Unkündbarkeit des Mietvertrags (Pachtvertrags) die Nießbrauchbestellung nach § 42 AO nicht anzuerkennen ist, gilt hier nicht. So erkennt BFH v. 24.3.1976 (I R 138/73, BStBl. II 1976, 537) einen Nießbrauch auch bei Verpachtung an den Eigentümer auf die Lebenszeit des Nießbrauchers an. Dies hat seinen Grund darin, dass der Vorbehaltensnießbraucher sein Nutzungsrecht ununterbrochen aufgrund eigenen Rechts innehat (BFH v. 28.7.1981 – VIII R 35/79, BStBl. II 1982, 380) und er dieses Recht auch tatsächlich ausübt.

► *Unangemessen hohe oder niedrige Mietzahlungen* des Eigentümers an den Nießbraucher führen nach Ansicht des BFH aber dazu, eine Versorgungsabrede anzunehmen (s. hierzu näher Anm. 274). Für Teilung der Gegenleistung in Miete und Versorgungsleistungen L. SCHMIDT, FR 1976, 411.

► *Eine Wertsicherungsklausel* für den Pachtzins steht für sich allein der Anerkennung des Pachtverhältnisses nicht entgegen und spricht nicht für eine Versorgungsabrede (BFH v. 30.11.1967 – IV 39/65, BStBl. II 1968, 265; v. 17.1.1975 – III R 114/73, BStBl. II 1975, 402).

**Vermächtnisnießbrauch:** Hier gelten uE die gleichen Regeln wie beim Vorbehaltsnießbrauch (s. „Vorbehaltsnießbrauch“). BFH v. 26.2.1976 (I R 150/74, BStBl. II 1976, 378) hat bei einem Nießbrauch aufgrund eines Erbvertrags zugunsten der von der Erbfolge ausgeschlossenen Mutter die Nießbrauchbestellung und gleichzeitige Verpachtung an die Eigentümerin estl. anerkannt, ohne allerdings Ausführungen über die Dauer des Pachtvertrags zu machen.

### 314 (2) Überlassung der Ausübung des Nießbrauchs

**Zivilrechtslage:** Der Nießbrauch ist nicht übertragbar (§ 1059 Satz 1 BGB; Ausnahmen bei juristischen Personen s. §§ 1059a-1059e BGB), auch nicht vererblich und nicht belastbar (§§ 1061, 1069 Abs. 2 BGB); jedoch kann die Ausübung des Nießbrauchs einem anderen überlassen werden (§ 1059 Satz 2 BGB). Eine als „Abtretung“ bezeichnete Vereinbarung ist in eine Überlassung der Ausübung umzudeuten. Die Überlassung erfolgt (formlos) schuldrechtl. (BGH v. 18.12.1970 – V ZR 31/68, NJW 1971, 422; str.). Das gesetzliche Schuldverhältnis zwischen Eigentümer und Nießbraucher bleibt bestehen; der Ausübungsberechtigte zieht die Nutzungen im Rahmen des Nießbrauchs, aber für eigene Rechnung.

**Zurechnung der Einkünfte** aus dem belasteten WG kann je nach der Gestaltung des Sachverhalts beim Nießbraucher oder beim Ausübungsberechtigten erfolgen.

► *Zurechnung beim Nießbraucher* geschieht, wenn er die Nießbrauchrechte weiterhin ausübt (BFH v. 1.2.1972 – VIII R 118/71, BStBl. II 1972, 347, betr. Nießbrauch an Kapitalvermögen – s. dazu Anm. 259 – und ferner BFH v. 14.11.1979 – I R 123/76, BStBl. II 1980, 432). Demnach kommt es zB bei den Einkünften aus VuV darauf an, dass der Nießbraucher Vermieter ist (sonst verwirklicht er den Tatbestand der Erzielung von Einkünften aus VuV nicht).

► *Zurechnung beim Ausübungsberechtigten* erfolgt, wenn dieser „eine Rechtsstellung erlangt, die es ihm gestattet, die Tatbestandsmerkmale zu verwirklichen, die nach dem Einkommensteuerrecht eine bestimmte Einkunftsart charakterisieren“, und wenn „er seine Rechtsstellung auch tatsächlich zur Erzielung von Einkünften ausnutzt“ (BFH v. 14.11.1979 – I R 123/76, BStBl. II 1980, 432). Das ist bürgerlich-rechtl. möglich, zB kann der Nießbraucher den Ausübungsberechtigten ermächtigen, Mietverträge im eigenen Namen abzuschließen. Zurechnung beim Ausübungsberechtigten erfolgt ferner dann, wenn der Nießbraucher die Ausübung des Nießbrauchs dem Eigentümer überlässt, da es dann an der tatsächlichen Durchführung des Nießbrauchs fehlt (BFH v. 11.3.1976 – IV R 119/72, BStBl. II 1976, 421). Im Fall des Vorbehaltsnießbrauchs sind die Mieteinnahmen dem neuen Eigentümer (Ausübungsberechtigten) jedoch nur zuzurechnen, wenn er durch rechtsgeschäftliche Vertragsübernahme Vermieter des Grundstücks geworden ist (BFH v. 26.4.1983 – VII I R 205/80, BStBl. II 1983, 502).

### 315 ee) Verzicht auf den Nießbrauch

**Zivilrechtslage:** Der sog. Verzicht auf den Nießbrauch bedeutet seine Aufhebung, beim Nießbrauch an beweglichen Sachen und Rechten durch Erklärung des Nießbrauchers gegenüber dem Eigentümer (bzw. Rechtsinhaber) oder Be-

steller (§§ 1064, 1072 BGB), beim Nießbrauch an Grundstücken durch Einigung und Eintragung im Grundbuch. Die Aufhebung kann unentgeltlich oder entgeltlich erfolgen.

**Zurechnung der Einkünfte nach dem Verzicht** erfolgt beim Eigentümer. Der Verzicht bildet ebenso wenig wie die Bestellung des Nießbrauchs eine Zuwendung iSd. § 12 Nr. 2. Allerdings gilt entsprechend der Bestellung auch für den Verzicht, dass er estl. nur dann berücksichtigt werden kann, wenn er dem Nießbraucher die Möglichkeit nimmt, weiterhin den Tatbestand der Einkunftszielung zu verwirklichen; insbes. muss der Verzicht tatsächlich durchgeführt werden, dh., Besitz und Verwaltung müssen vom Eigentümer ausgeübt werden. Im Verhältnis zwischen Angehörigen ist entsprechend der Rspr. zur Bestellung des Nießbrauchs Rechtswirksamkeit des Verzichts erforderlich (vgl. auch zum Verzicht des Ehemanns auf das ihm nach der früheren Rechtslage zustehende Nutznießungsrecht am eingebrachten Gut der Ehefrau FG Nürnberg v. 23.6.1959 – I 205-208/58, EFG 1960, 139, rkr.; zum Verzicht auf das frühere elterliche Nutznießungsrecht am Kindesvermögen BFH v. 27.4.1955 – IV 173/54 U, BStBl. III 1955, 184; v. 10.10.1957 – IV 25/57 U, BStBl. III 1957, 419; v. 11.2.1958 – I 352/56 U, BStBl. III 1958, 254; v. 25.9.1962 – I 127/60, StRK EStG [bis 1974] § 15 R. 369).

**Abfindung für den Verzicht:** Ob sie unter eine Einkunftsart fällt, ließ BFH v. 7.8.1964 (VI 165/63 U, BStBl. III 1964, 576) offen und behandelte die Abfindung, die der Erbe „innerhalb nicht allzu langer Frist nach dem Erbfall“ für den Verzicht auf einen durch Vermächtnis zugewendeten Nießbrauch zahlte, als Vorgang des Erbens (zust. THEIS, StRK-Anm. EStG [bis 1974] § 2 R. 51). BFH v. 7.5.1965 (VI 303/64, HFR 1965, 506) rechnete die Abfindung für den Verzicht auf ein dingliches Wohnrecht, das sich der Berechtigte bei der Übereignung des Grundstücks vorbehalten hatte, nicht unter eine Einkunftsart (bloße Vermögensumschichtung).

► *Die Abfindung für den Verzicht auf einen Nießbrauch an einem Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens* ist eine BE (BFH v. 4.11.1980 – VIII R 55/77, BStBl. II 1981, 396; Aufgabegewinn iSd. §§ 16, 34).

► *Die Abfindung für den Verzicht auf einen Nießbrauch an einem nicht zum Betriebsvermögens gebörenden Wirtschaftsgut* hat der Nießbraucher – und zwar auch, soweit ihm vorher die Einkünfte aus VuV zugerechnet worden sind – nicht zu versteuern, denn insoweit hat er den Tatbestand des 21 Abs. 1 Nr. 1 nicht erfüllt. Auch liegen die Voraussetzungen für eine Versteuerung nach § 22 Nr. 3 nicht vor, wie aus der Begründung BFH v. 5.8.1976 (VIII R 117/75, BStBl. II 1977, 27) zu entnehmen ist. Dies gilt auch in den Fällen des entgeltlichen Zuwendungsnießbrauchs und des Vorbehaltsnießbrauchs bei entgeltlicher Grundstücksübertragung (s. BFH v. 9.8.1990 – X R 140/88, BStBl. II 1990, 1026; BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184 – Tz. 64).

Einstweilen frei.

316–319

#### e) Zurechnung der Einkünfte bei anderen Nutzungsrechten und bei Nutzung ohne Rechtsgrundlage

**Schrifttum:** BORDEWIN, Nießbrauch an Grundvermögen und Nießbrauch an Kapitalvermögen bei der Einkommensteuer, DStR 1981, 519; PLÜCKEBAUM, Persönliche Zurechnung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bei dinglichen und obligatorischen Nutzungsrechten, FR 1981, 181; CREZELIUS, Aktienrechtliches Eigentum, DB 1983, 2019; TRZASKALIK, Nutzungsrechte im Einkommensteuerrecht, StuW 1983, 126; HORN, Besteue-

zung obligatorischer Nutzungsrechte, BB 1984, 2124; LOHSE, Fragen zur steuerlichen Beurteilung eines mit der Errichtung eines Betriebsgebäudes verbundenen Nutzungsrechts, StBp. 1984, 62; LUCAS, Sachenrechtliches bzw. schuldrechtliches Nutzungsrecht sowie dessen einkommensteuerrechtliche Behandlung, FR 1984, 575; STUHRMANN, Einkommensteuerrechtliche Behandlung des Nießbrauchs und obligatorischen Nutzungsrechts bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, DSrR 1984, 741; GÜNTHER, Unterschiedliche Behandlung von dinglichen und obligatorischen Nutzungsrechten?, FR 1985, 406; o.V., Nießbrauch, Nutzungsrechte, KÖSDI 1985, 5968; PAUS, Zur Besteuerung einer unentgeltlich überlassenen Wohnung, DSz 1985, 591; STEPHAN, Einkünftezurechnung bei obligatorischem Wohnungsrecht und Werbungskostenabzug beim Eigentümer, DB 1985, 676; ZENTHÖFER, Nießbrauch, Wohnrecht und obligatorische Nutzungsrechte an privaten Grundstücken, FR 1985, 113, 141; PÖLLATH, Private Trusts im deutschen und internationalen Steuerrecht, IWB 1986, F. 3 Gr. 1, 1079; D. MEYER-SCHARENBERG, Tatbestand und Rechtsfolgen der Nutzungsüberlassung, StuW 1987, 103; PÖLLATH, Stiftung, Trust und andere Formen der Vermögenssicherung, DSz 10 (1987), 159; MEILICKE, Steuerpflicht für Tätigkeit von Erfüllungsgehilfen?, DB 1988, 779; o.V., Anmerkung zu BFH Urteil vom 10. August 1988, IX R 220/84, DSrR 1989, 73.

### 320 aa) Dingliches Wohnrecht

Für die Zurechnung der Einkünfte gilt beim dinglichen Wohnrecht (§ 1093 BGB) das Gleiche wie beim Zuwendungsnießbrauch.

BFH v. 2.12.1966 – VI 153/65, StRK EStG (bis 1974) § 10 Abs. 1 Ziff. 1 R. 99, in Bestätigung FG Bremen v. 13.4.1965, I 47/63, EFG 1965, 373, rkr.; v. 12.9.1969 – VI R 333/67, BStBl. II 1969, 706; BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184 – Tz. 33, 66.

Demgemäß hat bei Vermietung der Wohnung der Inhaber des dinglichen Wohnrechts die Einkünfte aus der Vermietung der Wohnung zu versteuern, wenn die Voraussetzungen vorliegen, die für den Nießbraucher maßgebend sind.

### 321 bb) Schuldrechtliche Nutzungsrechte

Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, der den Tatbestand der Einkünfterzielung verwirklicht. Das kann auch ein nur schuldrechtl. Berechtigter sein, wie zB im Fall der Untervermietung; auch wenn Eltern ihrem minderjährigen Kind zivilrechtl. wirksam ein schuldrechtl. Nutzungsrecht an einem Gebäude bestellen, welches das Kind – vertreten durch seine Eltern – an fremde Dritte vermietet, sind dem Kind Einkünfte aus VuV zuzurechnen (BFH v. 25.4.1995 – IX R 41/92, BFH/NV 1996, 122). Diese Grundsätze zu den schuldrechtl. Nutzungsrechten gelten auch, wenn ein Nießbrauch mangels Eintragung im Grundbuch nicht wirksam ist (BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184 – Tz. 8).

Die Gleichbehandlung von schuldrechtl. und dinglichen Nutzungsrechten beruht darauf, dass der Berechtigte in beiden Fällen eine Rechtsstellung erlangt, die es ihm ermöglichen kann, selbst Einkünfte zu erzielen. Ob er im Einzelfall tatsächlich eine zur Einkünfterzielung ausreichende Tätigkeit entfaltet, ist zu prüfen und kann im einzelnen Fall bei einem schuldrechtl. Nutzungsrecht anders zu beurteilen sein als bei einem dinglichen Nutzungsrecht. So tritt bei Grundstücken der nur schuldrechtl. Nutzungsberechtigte – anders als der Nießbraucher (§§ 577, 571 BGB) – nicht kraft Gesetzes in die bestehenden Mietverträge ein; dieser Eintritt muss daher zur Bejahung der Einkünfterzielung vereinbart werden und die Mieter müssen zustimmen (§ 415 BGB; glA BORDEWIN, DSrR 1981, 519 [520]; PLÜCKEBAUM, FR 1981, 181 [185 f.]).

**Die Dauer** des schuldrechtl. Nutzungsrechts ist uE für die Verwirklichung des Tatbestands der Einkünfteerzielung nicht ausschlaggebend. Es gelten insoweit die gleichen Grundsätze wie bei der Bestellung eines Nießbrauchs (s. Anm. 215).

Einstweilen frei.

322–339

## 6. Wichtige Anwendungsfälle der persönlichen Zurechnung

340

**Abtretung** von Forderungen ist für die Zurechnung von Einkünften grds. unbeachtlich (BFH v. 16.9.1986 – IX R 1/82, BFH/NV 1987, 233, unter Hinweis auf BFH v. 13.5.1976 – IV R 83/75, BStBl. II 1976, 592); s. aber zum Zuflusszeitpunkt bei entgeltlicher Abtretung Anm. 150.

**Betriebsführung:** Einkünfte erzielt der Auftraggeber, dh. derjenige, für dessen Rechnung der Betrieb geführt wird; ob der Betriebsführer dabei in eigenem Namen (unechte Betriebsführung) oder im Namen des Auftraggebers tätig wird (echte Betriebsführung), ist für die Einkünftezurechnung unerheblich (Einzelheiten s. § 5 Anm. 1420 ff.).

Vgl. auch BFH v. 27.9.1988 (VIII R 193/83, BStBl. II 1989, 414), wo es sich von der Gestaltung her um einen Betriebsführungsvertrag handelte, wenn auch der BFH den Begriff Betriebsführung nicht verwendet: Eltern hatten auf ihre minderjährigen Kinder eine Besitzgesellschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung übertragen und sich selber die uneingeschränkte Verfügungs- und Verwaltungsbefugnis bis an ihr Lebensende gegen ein Entgelt von 4 % der Gesamteinnahmen vorbehalten; der BFH entschied, dass die Kinder die Stpfl. seien, weil der Betrieb auf ihre Rechnung geführt werde.

**Bruchteilmgemeinschaft:** Zur Zurechnung von Einkünften entsprechend dem Anteil an der Leistungserbringung s. Anm. 167.

**Dieb** kann, wenn er ein gestohlenen WG zur Einkünfteerzielung einsetzt, Einkünfte erzielen (so im Ergebnis RFH v. 24.2.1938, RStBl. 1938, 354; BFH v. 19.9.1958 – III 77/57 S, BStBl. III 1958, 440, unter Hinweis auf Eigenbesitz).

**Dienstbarkeit:** Über Verlust des wirtschaftlichen Eigentums durch Bestellung einer Dienstbarkeit (wirtschaftlich nicht nur Belastung, sondern Vermögensübertragung) vgl. BFH v. 18.8.1977 – VIII R 7/74, BStBl. II 1977, 796.

**Doppelbesteuerungsabkommen:** Ob Einkünfte einer Person nach dem DBA-Schweiz zuzurechnen sind, richtet sich nach deutschem StRecht (BFH v. 18.12.1986 – I R 52/83, BStBl. II 1988, 521).

**Drittaufwand:** Siehe ausführlich Anm. 139 ff.

**Ehegatten:** Siehe ausführlich Anm. 189 ff.

**Eigentumsvorbehalt:** Einkünfte erzielt der Käufer, der ein unter Eigentumsvorbehalt erworbenes WG einsetzt (wirtschaftliches Eigentum des Käufers: BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264 [272]; vgl. CREZELIUS, DB 1983, 2019 [2021]).

**Entschädigungen** aus einer Brandschadensversicherung sind Einnahmen desjenigen Betriebs, durch den sie veranlasst worden sind (BFH v. 3.10.1985 – IV R 16/83, StRK EStG 1975 § 13a Sondergew. R. 6).

**Erbbaurecht:** Dem Erbbaurechtsverpflichteten fließen mit dem Erbbauzins Einkünfte aus VuV bzw. aus Gewerbebetrieb zu; beim Erbbauberechtigten hängt die stl. Behandlung davon ab, inwieweit er das Erbbaurechtsgrundstück zur Erzielung von Einkünften nutzt, zB durch Vermietung oder im Rahmen betrieblicher Einkünfte; zur Aktivierung und Passivierung s. § 5 Anm. 1050 ff.; Einkünfte aus VuV sind für Erschließungskosten, die der Erbbauberechtigte

trägt, erst im Zeitpunkt der Beendigung des Erbbaurechtsverhältnisses gegeben (BFH v. 21.11.1989 – IX R 170/85, BStBl. II 1990, 310).

**Erbe:** Seine Einkünfte sind von denen des Erblassers zu unterscheiden (s. Anm. 159). Fließen dem Erben Einkünfte aus einer Tätigkeit des Erblassers zu, hat dieser sie als eigene Einkünfte zu versteuern (§ 24 Nr. 2, s. Anm. 161).

**Erbschaftstrust** nach US-amerikanischem Recht hat keine eigene Rechtspersönlichkeit, der Begünstigte erzielt die Einkünfte aus dem Trust-Vermögen.

BFH v. 20.12.1957 – II 1250/56 U, BStBl. III 1958, 79; v. 31.5.1961 – I 1284/58 U, BStBl. III 1961, 312; v. 22.6.1960 – VII 161/58, HFR 1962, 59; v. 26.6.1963 – II 196/61 U, BStBl. III 1963, 402; v. 15.5.1964 – II 177/61 U, BStBl. III 1964, 408; v. 28.2.1979 – II R 165/74, BStBl. II 1979, 438; v. 21.4.1982 – II R 148/79, BStBl. II 1982, 597.

Weil der Trust während seines Bestehens eine Verfügung der Begünstigten über das Trust-Vermögen ausschließt, sind Einkünfte nach der Rspr. beim Begünstigten erst bei Zufluss zu erfassen, bzw. bei Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich schon bei Realisierung (vgl. die o.g. Rspr.; zum Ganzen PÖLLATH in DStJG 10 [1987] 159 [165 ff.]; PÖLLATH, IWB [1986], F. 3 Gr. 1, 1079).

**Erfüllungsgehilfe:** Seine Tätigkeit ist dem Stpfl. als eigene zuzurechnen (FG Ba.-Württ. v. 14.5.1987 – VI K 193/84, EFG 1988, 88, rkr., zu § 14 AO; abl. MELICKE, DB 1988, 779), uE kommt es bei der Einkünftezurechnung nicht auf die zivilrechtl. Einordnung an, sondern auf die Frage, ob der Stpfl. auf eigene Rechnung, wenn auch mit Hilfe anderer tätig war. Ob die Tätigkeit der Hilfsperson als „Erfüllungsgehilfe“ (§ 278 BGB), als „Verrichtungsgehilfe“ (§ 831 BGB) oder als eine sonstige Form der Stellvertretung eingeordnet wird, ist nicht entscheidend (s. auch „Stellvertretung“, „Treuhand“).

**Executorship** ist eine Entsprechung zur deutschen Testamentsvollstreckung (PÖLLATH in DStJG 10 [1987], 159 [166]), dennoch wendet die Rspr. trust-ähnliche Besteuerungsregeln an, dh., Einkünfte erzielt der Begünstigte erst bei Zufluss bzw. bei Gewinnrealisierung.

Vgl. BFH v. 31.5.1961 – II 284/58 U, BStBl. II 1961, 312; v. 15.5.1964 – II 177/61 U, BStBl. II 1964, 408; v. 12.5.1970 – II 52/64, BStBl. II 1972, 462; v. 29.5.1984 – VIII R 29/80, StRK EStG (bis 1974) § 20 Abs. 1 Ziff. 1 R. 37; vgl. „Erbschaftstrust“.

**Familienpersonengesellschaft:** Zur Zurechnung von Gewinnanteilen s. Anm. 171.

**Gewinnanteil:** Zurechnung entsprechend dem Anteil des Gesellschafters bzw. Gemeinschafters an der gemeinsamen Leistungserstellung; zur Bruchteilsgemeinschaft s. Anm. 167; zur PersGes. s. Anm. 166; zur Familien-PersGes. s. Anm. 171.

**Immobilienfonds:** Siehe „Treuhand“.

**Insolvenzverwaltung:** Die Insolvenz eines Stpfl. hat keine Änderung der Zurechnung von ihm erzielter Einkünfte zur Folge. Insolvenzzrechtliche Vorschriften beeinflussen nicht die stl. Zurechnung. Die Einkünftezurechnung zu den einzelnen Mitunternehmern bleibt erhalten (BFH v. 5.3.2008 – X R 60/04, BStBl. II 2008, 787).

**Kapitaleinkünfte:** Zu den speziellen Problemen der Zurechnung bei Kapitaleinkünften s. ausführlich § 20 Anm. 19 ff.

**Leasing:** Siehe zur Aktivierung und Passivierung beim Leasing § 5 Anm. 1100 ff.

**Makler:** Die Provision für eine Vermittlung ist demjenigen zuzurechnen, der den Tatbestand verwirklicht hat, der zur Entstehung der Provisionseinnahme

geführt hat; vgl. BFH v. 24.6.1976 (IV R 173/74, BStBl. II 1979, 643), wo es als unbeachtlich angesehen wurde, dass der Stpfl. behauptete, er sei nur nach außen im eigenen Namen, im Innenverhältnis aber für Rechnung seines Sohns tätig geworden. Vermittelt aber der Ehemann, der als Angestellter im Maklerbüro seiner Frau tätig ist, im eigenen Namen Planungsaufträge an Architekten, so sind diese Geschäfte auch dann als solche der Ehefrau anzusehen, wenn diese das Vorgehen des Mannes gebilligt hat (FG Saarl. v. 17.7.1979 – 244–246/78, 286–287/79, EFG 1979, 603, rkr.).

**Miete:** Miet- und Pachtverträge zwischen einander nahe stehenden Personen, besonders zwischen Angehörigen, sind nach der Rspr. des BFH stl. nur dann anzuerkennen, wenn sie ernsthaft und eindeutig vereinbart sind und das Vereinbarte tatsächlich durchgeführt worden ist und wenn eine derartige Vereinbarung auch zwischen einander fremden Personen getroffen worden wäre (zB BFH v. 24.7.1975 – IV R 99/72, BStBl. II 1975, 772; zu Nießbrauch s. auch BFH v. 16.1.2007 – IX R 69/04, BStBl. II 2007, 579): Es muss ua. die regelmäßige Zahlung der Pachtzinsen sichergestellt sein (BFH v. 25.5.1976 – IV R 226–227/71, BStBl. II 1976, 561). Zur Vermietung eines WG eines Kindes durch den Vater im Rahmen des väterlichen Gewerbebetriebs als Einkünfteerzielung durch den Vater vgl. BFH v. 5.7.1978 (I R 97/75, BStBl. II 1979, 40). Zur Aktivierung und Passivierung bei Mietverhältnissen s. § 5 Anm. 1225–1275.

**Mietkauf** ist ein Mietvertrag mit Kaufoption des Mieters. Der Vermieter hat zunächst Einkünfte aus VuV bzw. gewerbliche Einkünfte, außer der Vertrag wird wirtschaftlich von vornherein als Kauf beurteilt (vgl. § 5 Anm. 1280 ff.), zur Anrechnung des Mietzinses auf den Kaufpreis s. § 5 Anm. 1283.

**Minderjährige:** Nach der Rspr. werden Einkünfte, die auf Verträgen zwischen Eltern und Kindern beruhen, nicht durch die Kinder erzielt, wenn die Eltern die Erträge gem. § 1649 BGB für den Unterhalt der Kinder, deren Geschwister bzw. ihren eigenen Unterhalt verwenden (BFH v. 10.8.1988 – IX R 220/84, BStBl. II 1989, 137; v. 27.9.1988 – VIII R 193/83, BStBl. II 1989, 414; auch BFH v. 19.12.2007 – VIII R 13/05, BStBl. II 2008, 568). Für die Zeit ab Volljährigkeit der Kinder kann diese Einschränkung nicht gelten, weil dann den Eltern die Verwendung für den Unterhalt gem. § 1649 BGB nicht mehr möglich ist (vgl. o.V., DStR 1989, 73 [74]). Die Verwendung von Einkünften ist uE bei ernsthaft durchgeführten Verträgen kein Argument gegen die Zurechnung dieser Einkünfte. Zum Nießbrauch bei Minderjährigen s. Anm. 308.

**Nachlasspflegschaft:** Bis zur Annahme einer Erbschaft bzw. bei unbekanntem Erben kann das Nachlassgericht eine Nachlasspflegschaft anordnen (§ 1960 BGB). Die während der Nachlasspflegschaft anfallenden Erträge sind auch bei dem später bekannt gewordenen Erben dessen Einkünfte ab dem Zeitpunkt des Erbfalls; der Nachlasspfleger verwaltet die Erbmasse und deren Erträge im Namen und für Rechnung des noch ungewissen Erben (BFH v. 29.5.2008 – IX R 46/06, BFH/NV 2008, 1479; FG Ba.-Württ. v. 17.3.1983 – III 248/80, EFG 1983, 561, rkr.).

**Nachlassverwalter** (§ 1985 BGB) führt ein Amt zur Verwaltung fremden Vermögens und zwecks Wahrnehmung der Belange aller Beteiligten (Erben, Vermächtnisnehmer; vgl. WEIDLICH in PALANDT, 74. Aufl. 2015, § 1985 BGB Rn. 1); die Einkünfte erzielt dann der am Nachlass Berechtigte (Erbe, Vermächtnisnehmer).

**Nießbrauch:** Siehe Anm. 201 ff.; zur AfA-Berechtigung des Nießbrauchers s. § 7 Anm. 60 ff.

**Notar-Anderkonto:** Der Notar wird auf Rechnung Dritter tätig, wenn er die Aufbewahrung von Geldern und ihre Ablieferung an Dritte übernimmt; es handelt sich um ein öffentlich-rechtl. Treuhandverhältnis (BFH v. 30.1.1986 – IV R 125/83, BStBl. II 1986, 404). Die Zinsen auf das Notar-Anderkonto stehen damit dem Treugeber zu (BFH v. 30.1.1986 – IV R 125/83, BStBl. II 1986, 404). Wer der Treugeber ist, ob zB der Käufer oder der Verkäufer, richtet sich nach der zwischen den Parteien getroffenen Hinterlegungsvereinbarung (BFH v. 30.1.1986 – IV R 125/83, BStBl. II 1986, 404).

**Nutzungsrechte:** Siehe Anm. 320 ff.; zur AfA-Berechtigung bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung s. § 7 Anm. 50 ff.

**Oder-Konto:** Die frühere Rspr. des BFH zum Oder-Konto (BFH v. 27.11.1989 – GrS 1/88, BStBl. II 1990, 160) wurde vom BVerfG (BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34) für verfassungswidrig erklärt. Seither stellt auch der BFH für die Bestimmung der Fremdüblichkeit von Arbeitsverhältnissen unter nahe stehenden Personen auf das Gesamtbild der Verhältnisse ab, s. Anm. 172.

**Ordensangehöriger:** Es erfolgt keine stl. unbeachtliche sog. Einkommensverwendung, sondern eine Verfügung über die Einkunftsquelle (hier das Urheberrecht) und infolgedessen eine Änderung der Einkünftezurechnung, wenn ein Ordensangehöriger ein wissenschaftliches Werk schreibt, das aufgrund eines zwischen dem Orden und einem Verlag abgeschlossenen Vertrags verlegt wird und für das die Honorare an den Orden gezahlt werden (BFH v. 9.1.1964 – IV 93/62 U, BStBl. II 1964, 206). Überträgt ein katholischer Ordensangehöriger die Verwaltung und Nutznießung seines Vermögens auf den Orden, so sind die Einkünfte des Vermögens, zB solche aus VuV sowie aus einer Leibrente, nicht als zunächst dem Ordensangehörigen zugeflossen, sondern als Einkünfte des Ordens zu behandeln, selbst wenn die Voraussetzungen einer bürgerlich-rechtl. wirksamen Bestellung eines Nießbrauchs nicht vorliegen (BFH v. 20.3.1953 – IV 249/52 U, BStBl. II 1953, 118).

**Organschaft:** Beim Bestehen einer stl. Organschaft iSv. §§ 14–17 KStG wird das Einkommen einer OG dem OT zugerechnet (§ 14 KStG; s. MONTAG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 14 Rn. 9, mwN) mit Ausnahme der Ausgleichszahlungen (§ 16 KStG; s. § 5 Anm. 1362 zur Zurechnung bei Gewinnabführungsverträgen).

**Pensionsgeschäfte:** Zur Einkünftezurechnung beim Pensionsnehmer oder beim Pensionsgeber s. § 5 Anm. 1325.

**Pfandrecht:** Siehe „Verpfändung“.

**Rechtsnachfolge:** Einzelrechtsnachfolge s. Anm. 160; Rechtsnachfolge von Todes wegen und Gesamtrechtsnachfolge s. Anm. 161.

**Sicherungsnießbrauch:** Siehe Anm. 231.

**Sicherungsübereignung:** Die Einkünfte aus dem zur Sicherung übereigneten WG sind dem das WG zur Erzielung von Einkünften Nutzenden, dh. idR dem Sicherungsgeber zuzurechnen (s. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO zum wirtschaftlichen Eigentum). Sicherungsübereignung und Sicherungsabtretung einer Forderung begründen ein Treuhandverhältnis zwischen den Beteiligten, und zwar im Interesse des Treuhänders. Für die Zurechnung des Sicherungsguts gilt das Gleiche wie für Treugut (RFH v. 14.10.1942, RStBl. 1942, 1062; BFH v. 13.11.1952 – IV 137/52 U, BStBl. II 1953, 11; v. 10.12.1964 – IV 167/64 U, BStBl. II 1965, 377).

**Stellvertretung:** Grundsätzlich ist die Erbringung einer Leistung im Sinne einer der Einkunftsarten nicht von einer höchstpersönlichen Tätigkeit des Stpfl. abhängig. Der Stpfl. kann sich zur Einkünfterzielung dritter Personen bedienen, und zwar hinsichtlich aller Handlungen, mit denen der Tatbestand einer Einkunftsart verwirklicht wird. Einkünfte, die durch die Tätigkeit des Stellvertreters erzielt werden, sind grds. dem Vertretenen zuzurechnen. Das gilt sowohl bei gesetzlicher Vertretung, Testamentsvollstreckung, Insolvenzverwaltung und dergleichen als auch bei rechtsgeschäftlicher Vertretung.

Ist aber nach den Tatbestandsmerkmalen einer der sieben Einkunftsarten ein höchstpersönliches Tätigwerden des Stpfl. erforderlich (zB §§ 18, 19), so kann der Vertretene dennoch Einkünfte erzielen; er verwirklicht dann aber den Tatbestand einer anderen Einkunftsart; zB kann ein Freiberufler sich in einem Umfang vertreten lassen, dass die Voraussetzung der leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit iSv. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 nicht mehr gegeben ist; dann können aber zB Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Betracht kommen.

Maßgeblich ist, ob der Vertreter auf Rechnung des Stpfl. wirtschaftet (BFH v. 23.1.1974 – I R 206/69, BStBl. II 1974, 480; v. 9.8.1974 – VI R 40/72, BStBl. II 1974, 720; v. 10.9.1976 – VI R 80/74, BStBl. II 1977, 178; v. 27.9.1988 – VIII R 193/83, BStBl. II 1989, 414). Das Wort „erzielt“ beinhaltet einen Erfolg (s. Anm. 57), so dass stets derjenige der die Einkünfte erzielende Stpfl. ist, auf dessen Rechnung die Leistungserstellung erfolgt (s. Anm. 125).

Für die Zurechnung bei Stellvertretung ist es unerheblich, ob die Vertretungsbefugnis auf Rechtsgeschäft, Gesetz, gerichtlicher Anordnung oder Gesellschaftsvertrag beruht; s. „Betriebsführung“, „Makler“, „Vollmacht“, „Testamentsvollstreckung“, „Treuhand“, „Zwangsverwaltung“.

**Surrogation** von Einkünften: Siehe Anm. 138.

**Testamentsvollstreckung:** Der Testamentsvollstrecker handelt für die Erben, die mit den im Rahmen der Nachlassverwaltung anfallenden Einkünften stpfl. sind.

BFH v. 9.7.1954 – III 84/54 U, BStBl. II 1954, 250; v. 14.11.1962 – II 265/59 U, BStBl. II 1963, 62; v. 21.5.1970 – IV 344/64, BStBl. II 1970, 747; v. 7.10.1970 – I R 145/68, BStBl. II 1971, 119; v. 1.6.1978 – IV R 36/73, BStBl. II 1978, 499.

Der Nachlass ist kein Zweckvermögen iSd. § 1 Nr. 5 KStG und deshalb auch kein sonstiges stpfl. Subjekt.

Vgl. BFH v. 20.12.1957 – III 250/56 U, BStBl. II 1958, 79, wo ein Nachlass einundzwanzig Jahre lang von einem Trustee verwaltet worden war. Siehe auch Hess. FG v. 17.9.2002 – 4 K 2859/02, EFG 2003, 569, rkr.; nachgängig BFH v. 17.9.2003 – I R 85/02, BStBl. II 2005, 149, der eine rückwirkende Stiftung iSv. § 1 Nr. 4 KStG annimmt.

### Treuhandverhältnis:

**Schrifttum:** RÖDDER, Persönliche Zurechnung und sachliche Qualifikation von Einkünften bei der Treuhanderschaft, DB 1988 195; LANG/SEER, Die persönliche Zurechnung von Einkünften bei Treuhandverhältnissen, FR 1992, 637; FLEISCHMANN, BFH schränkt Treuhandverhältnisse ein, DStR 1993, 828; FUHRMANN, Treuhandgestaltungen im Zivil- und Steuerrecht, KÖSDI 2006, 15293.

► *Begriff:* Treuhandverhältnis ist als Rechtsinstitut im bürgerlichen Recht nicht geregelt. Meistens handelt es sich um einen Geschäftsbesorgungsvertrag (§§ 675, 611 BGB; BFH v. 24.5.1977 – IV R 47/76, BStBl. II 1977, 737; v. 28.3.1979 – I B 78/78, BStBl. II 1979, 607). Die Ausgestaltung der Treuhandverhältnisse im Einzelnen ist unterschiedlich. Gemeinsam ist ihnen, dass der Treuhänder Rechte an WG im eigenen Namen bürgerlich-rechtl. wirksam erwirbt, jedoch im Inte-

resse des Treugebers und nach dessen Weisungen ausübt. „Treuhand ist, wer einen Gegenstand oder ein Vermögen zu treuen Händen übertragen erhält, damit er die übertragene Rechtsmacht im eigenen Namen uneigennützig im Interesse des Treugebers ausübt“ (BFH v. 13.4.1967 – V 18/64, BStBl. II 1967, 543; v. 11.12.1973 – VIII R 11/71, BStBl. II 1974, 476; v. 31.3.1981 – VIII B 53/80, BStBl. II 1981, 696). Steuerlich wird ein Treuhandverhältnis allerdings nur anerkannt, wenn sich aus den schuldrechtl. Vereinbarungen eindeutig ergibt, dass die mit der rechtl. Eigentümer- bzw. Inhaberstellung verbundene Verfügungsmacht im Innenverhältnis zugunsten des Treugebers in einem Maße eingeschränkt ist, dass das rechtl. Eigentum bzw. die rechtl. Inhaberschaft als „leere Hülle“ erscheint (BFH v. 20.1.1999 – I R 69/97, BStBl. II 1999, 514). Der Treuhänder ist rechtl. Eigentümer des Treuguts, der Treugeber übt aber die tatsächliche Sachherrschaft über das Treugut aus. Deshalb ist es ihm stl. als wirtschaftliches Eigentum zuzurechnen. Er muss es zB bilanzieren (BFH v. 23.3.1965 – I 337/60 U, BStBl. II 1965, 440). Zu den Voraussetzungen des § 39 AO s. ausführlich DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 39 AO Rn. 31 ff. (6/2012).

► *Sog. Strohmännchen* ist ein Treuhänder eines nach außen (manchmal aus unläuterer Motiven) geheim gehaltenen Treuhandverhältnisses (zB um Strafbarkeit des Treugebers zu vermeiden, BFH v. 22.6.1961 – IV 202/59, StRK EStG [bis 1974] § 15 R. 271). Die Bezeichnung hat daher stl. keine Bedeutung. Rechtsgeschäfte mit Strohmännern sind keine Scheingeschäfte (zur Zurechnung bei Strohmännern s. ausführlich BFH v. 4.11.2004 – III R 21/02, BStBl. II 2005, 168).

► *Immobilienfonds*: Zur von den allgemeinen Grundsätzen abweichenden Rspr. des BFH v. 27.1.1993 (IX R 269/87, BStBl. II 1994, 615) im Zusammenhang mit Immobilienfonds s. LANG/SEER, FR 1992, 637; FLEISCHMANN, DStR 1993, 828, sowie Anm. 130.

► *Mitunternehmensschaften*: Zu Treuhandverhältnissen bei Mitunternehmensschaften s. ausführlich § 15 Anm. 422 ff.

**Unternehmensverträge**: Siehe „Betriebsführung“, „Organschaft“, zur Aktivierung und Passivierung bei Unternehmensverträgen s. § 5 Anm. 1350 ff.

**Verdeckte Gewinnausschüttung**: Zurechnung der Einkünfte bei demjenigen Gesellschafter, dessen Gesellschaftsverhältnis ursächlich für die Annahme einer vGA ist; das gilt auch für Einkünfte, die nahestehenden Personen des Gesellschafters zufließen, s. Anm. 174.

**Vermächtnisnehmer**: Er hat nur einen schuldrechtl. Anspruch gegen den Erben (§§ 1939, 2174 BGB) auf Leistung des vermachten Gegenstands. Die Früchte und Nutzungen des vermachten Gegenstands stehen ihm seit Anfall des Vermächtnisses zu (§ 2184 BGB). Grundsätzlich werden dem Vermächtnisnehmer die erzielten Einkünfte erst mit Erfüllung des Vermächtnisses zugerechnet. Dies kann ausnahmsweise anders sein, wenn der Vermächtnisnehmer bereits mit dem Erbfall über die Einkunftserzielung disponieren konnte, also etwa bereits Unternehmer war (ebenso WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 16 Rn. 28; vgl. allgemein auch BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837; v. 4.5.2000 – IV R 10/99, BStBl. II 2002, 850). Der Vermächtnisnehmer kann entgegen der in der Vorbearbeitung geäußerten Auffassung nicht so behandelt werden, als ob er unmittelbar vom Erblasser und nicht vom Erben den Vermächtnisgegenstand erhalten hat, da Erbfall und Erbauseinandersetzung auch stl. zu trennen sind (BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837).

**Verpfändung:** Ein Pfandrecht ist ein Recht an fremden beweglichen Sachen oder Rechten, das den Gläubiger berechtigt, sich durch Verwertung des Pfands am Erlös zu befriedigen (BASSENGE in PALANDT, 74. Aufl. 2015, § 1204 BGB Rn. 1). Bei Pfändung einer Forderung (§§ 1274 ff. BGB) zieht der Pfandgläubiger die Forderung ein (§ 1282 BGB); dieses Einziehungsrecht bedeutet keinen Forderungsübergang auf den Pfandgläubiger (BASSENGE in PALANDT, 74. Aufl. 2015, § 1282 BGB Rn. 3), auch wenn der Schuldner nur an ihn leisten darf (§ 1282 BGB). Einkommensteuerrechtlich ist die Pfändung daher ohne Bedeutung, der Stpfl. erzielt die Einkünfte durch seine Leistungsbewirkung, sie fließen ihm mit Eingang beim Pfandgläubiger zu (STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, 1983, 85). Die Verpfändung ist wie die Abtretung Einkommensverwendung, auch wenn sie uU nicht freiwillig erfolgt.

**Vertrag zugunsten Dritter** (§ 328 BGB) ist eine Verfügung über Einkünfte, auch wenn der Dritte zivilrechtl. das Recht auf Leistung unmittelbar erwirbt (BFH v. 9.12.1981 – I R 215/78, BStBl. II 1983, 27, betr. Sportausrüstung für Nationalmannschaft).

**Vollmacht** Siehe „Stellvertretung“.

**Vorkaufsrecht:** Es ist für die Einkünftezurechnung ohne Bedeutung und begründet für sich allein nicht wirtschaftliches Eigentum, zB eines Pächters (BFH v. 23.5.1952 – III 62/52 U, BStBl. II 1952, 190; auch nicht in Verbindung mit Auflassungsvormerkung und Errichtung eines Gebäudes durch den Pächter). Zur Frage, ob die Einräumung eines Vorkaufsrechts (falls sie nicht im Rahmen eines Betriebs des Stpfl. erfolgt) zu den Leistungen iSd. § 22 Nr. 3 gehört, s. § 22 Anm. 394.

**Warentermin-Sammelkonto:** Die Verwaltung kann treuhänderisch für die Einleger erfolgen, auch wenn der Verwalter das Konto selbständig umschichten darf; Treugut werden dann auch die Surrogate (BFH v. 9.9.1986 – VIII R 318/83, BFH/NV 1987, 158; best. zur USt durch BFH v. 24.9.1987 – V R 105/77, BStBl. II 1988, 303).

**Wertpapierpension:** Siehe „Pensionsgeschäfte“.

**Wirtschaftliches Eigentum:** Über die Bedeutung für die Zurechnung von Einkünften s. Anm. 144.

**Zwangsverwaltung** (s. auch „Verpfändung“): ist eine von mehreren Arten der Zwangsvollstreckung in ein Grundstück (§ 866 ZPO). Der Erlös aus der Verwaltung ist dem Vollstreckungsschuldner zuzurechnen, auch wenn er den Gläubigern bzw. dem Verwalter zufließt (§§ 155 ZVG). Verwertung von Erlösen aus Zwangsvollstreckung ist Einkommensverwendung (BFH v. 7.11.1963 – IV 210/62 S, BStBl. II 1964, 70).

**Zwangsvollstreckung:** Siehe „Zwangsverwaltung“.

Einstweilen frei.

341–344

## IV. Anhang 2 zu Abs. 1: Einkünfteerzielungsabsicht

**Schrifttum bis BFH v. 25.6.1984 (GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751) – Einzelschriften:** VON FERNOW, Das preußische Einkommensteuergesetz, 8. Aufl., Berlin 1913; FUISTING/STRUTZ, Die preußischen direkten Steuern, Berlin, 5. Aufl. 1914; JOB, Die steuerrechtliche Liebhaberei, Diss. Bochum 1977; BAYER, Die Liebhaberei im Steuerrecht, Tübingen 1981.

**Aufsätze:** BECKER, Erläuterungen zur Rechtssprechung, StuW 1937, 60, 911; BECKER, Die Grundlagen der Einkommensteuer, München/Berlin 1940; ZITZLAFF, Erläuterungen zur

Rechtsprechung, *StuW* 1942, 660; E. MÜLLER, Liebhabereibetriebe im Steuerrecht, *WPg* 1951, 29, 82; FELIX, Landwirtschaftliche Betätigung als „Liebhaberei“, *DStZ* 1965, 327; KOETHER, Liebhaberei im Einkommensteuerrecht, *DStR* 1971, 623; WITTIG, Kritik an der Liebhaberei im Einkommensteuerrecht, *DStR* 1972, 164; FELIX, Diskussionsbeitrag, Verluste aus privaten Museen, Theatern, Tierparks und Archiven, *FR* 1975, 115; HEUER, Fragen zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung der sog. Liebhaberei, *FR* 1975, 1 (Einzelfragen); VON WALLIS, Grundfragen der Einkommensbesteuerung, *FR* 1975, 334; o.V., Liebhaberei bei Einkünften aus V + V, *HFR* 1977, 181; ALBROD, Zweifelsfragen zur einkommensteuerlichen Behandlung eines Liebhabereibetriebs, *DStR* 1978, 545; LEINGÄRTNER, Zur Liebhaberei im Einkommensteuerrecht, *FR* 1979, 105; H. MEILICKE, „Liebhaberei“ im Einkommensteuerrecht – ein Lieblingskind richterlicher Gesetzgebung, *FR* 1979, 337; FELIX, Liebhaberei – Steuernachteile oder Steuerwohltaut?, *Harzburger Protokoll* 1980, 199; JOB, Das Rechtsinstitut Liebhaberei im Einkommen- und Körperbeschaftsteuerrecht, *AG* 1980, 100; MÄRKLE/HILLER, Steuerliche Behandlung von Reitbetrieben, *Inf.* 1982/337; KRUSE, Grundfragen der Liebhaberei, *StuW* 1980, 226; KRUSE, Liebhaberei, *JbFStR* 1980/81, 165; SÖFFING, Korreferat zum Referat Prof. Dr. Kruse, *JbFStR* 1980/81, 185; CREZELIUS, Verkappte Analogien in der Finanzrechtsprechung, *StuW* 1981, 121; LANG, Liebhaberei im Einkommensteuerrecht, *StuW* 1981, 223; FELSMANN, Übergang vom einkommensteuerrechtlich relevanten Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zur Liebhaberei keine Betriebsaufgabe – Zugleich kritische Anmerkung zum BFH-Urteil vom 29. Oktober 1981 IV R 138/78, *Inf.* 1982, 517; BORDEWIN, Mitunternehmerbesteuerung im Spannungsfeld zwischen Einheit der Gesellschaft und Vielheit der Gesellschafter, *StbJb.* 1982/33, 181; HEUER, Qualitätsanforderungen an eine künstlerische Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Satz 2 EStG?, *DStR* 1983, 638; TIPKE, Über „erwirtschaftete“ Einkünfte und Einkünfteerzielungsabsicht, *FR* 1983, 580; SCHULZE-OSTERLOH, Gute Verluste – Böse Verluste, *JbFStR* 1984/85, 267; KOCH, Liebhaberei im StRecht, in KLEIN/VOGEL (Hrsg.), *Der Bundesfinanzhof und seine Rechtsprechung*, FS Hugo von Wallis, Bonn 1985, 405.

**Schrifttum ab BFH v. 25.6.1984 (GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751) – Einzelschriften:** VON GEHLEN, Die Abgrenzung von Liebhaberei und einkommensteuerlich relevanter Betätigung aus betriebswirtschaftlicher Sicht, Köln 1989; PFERDMENGES, Einkünfteerzielungsabsicht, Düsseldorf 1990; BEST, Die Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht als konstituierendes Merkmal der steuerbaren Tätigkeit, München 1991; ESCHER, Steuerliche Liebhaberei und Subjektbezug, Aachen 2005; KISTER, Liebhaberei bei Kapitalgesellschaften, Aachen 2005; ANZINGER, Anscheinsbeweis und tatsächliche Vermutung im Ertragsteuerrecht, Baden-Baden 2006; FALKNER, Die Einkünfteerzielungsabsicht als subjektives Besteuerungsmerkmal, Frankfurt am Main 2009; URBAN, Die Einkünfteerzielungsabsicht in der Systematik des Einkommensteuergesetzes, Baden-Baden 2010.

**Aufsätze:** ERDWEG, Die Publikums-GmbH & Co. KG und ihre Gesellschafter im Ertragsteuerrecht, *FR* 1984, 601; FLEISCHMANN, Steuerbegünstigte Kapitalanlagen: neue BFH-Rechtsprechung, anstehende Gesetzesänderungen, neue Verwaltungserlasse, *DStR* 1984, 735; GROB, Gewinnerzielungsabsicht und Mitunternehmerschaft, *DB* 1984, 2424; BARTHOLL, Kritische Stellungnahme zum Begriff „Gewinn“ in der Definition des BFH und der Finanzverwaltung, *BB* 1985, 1521 (zu Schifffahrtsunternehmen); CLASSEN, Schuldzinsenabzug bei fremdfinanzierten Berlin-Darlehen, *FR* 1985, 549; JURKAT, Der Beschluß des Großen Senats des BFH vom 25.6.1984, *GmbHR* 1985, 62, 86; KOCH, Liebhaberei im Steuerrecht, in KLEIN/VOGEL (Hrsg.), *Der Bundesfinanzhof und seine Rechtsprechung*, FS Hugo von Wallis, Bonn 1985, 410; KRUSE, Über Rechtsgefühl, Rechtsfortbildung und Richterrecht im Steuerrecht, *BB* 1985, 1077; LEINGÄRTNER, Negative Einkünfte aus Liebhaberei nach bisheriger Rechtsprechung und nichtsteuerbare Einkünfte nach dem Beschluß GrS 4/82 – Was hat sich geändert?, *DStR* 1985, 131; LUTZ, Rechtsänderungen aufgrund des BFH-Beschlusses vom 25.6.1984 – GrS 4/82, *Inf.* 1985, 25; PAPIST, Zum Tatbestandsmerkmal der Gewinnabsicht gemäß § 15 Abs. 2 EStG, *Inf.* 1985, 439; PAUS, Überlegungen zum Beschluß des Großen Senats vom 25.6.1984, *DStZ* 1985, 452; ROSE, Einkünfteerzielungsabsicht – Steuerbetriebswirtschaftliche Überlegung zu den Thesen des Bundesfinanzhofs, *StbJb.* 1985/86, 177; SCHELLENBERGER, Der BFH-Beschluß vom 25.6.1984, *GrS* 4/82 – Folgen und Folgerungen, *DStR* 1985, 163; SCHNÄDTER, Verschärfte Anforderungen in der BFH-Rechtsprechung für den Ausschluß einer Liebhaberei?, *Stbg* 1985, 76; SCHUHMANN, Liebhaberei aus der Sicht der neuesten BFH-Rechtsprechung,

StLex., 3.2.27 (1985); SCHULZE-OSTERLOH, Die Qualifikation der Einkünfte einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, DStZ 1985, 315; SCHULZE-OSTERLOH, Gemeinschaftliche Einkünfteerzielung oder Liebhaberei, FR 1985, 197; STAHL, Liebhaberei, Kostenmiete, Werbungskostenkappung, KÖSDI 1985, 5809; TERHART, Investitionsrechnung zur Feststellung der Liebhaberei, DB 1985, 2587; o.V., Vorläufigkeit und Liebhaberei, KÖSDI 1984, 5707; o.V., Liebhaberei und Gewinnerzielung, FR 1985, 498; WOERNER, Gewinnerzielungsabsicht trotz langjähriger Verluste, BB 1985, 908; GÜNTHER, Normaler Gewerbebetrieb als Liebhabereibetrieb?, FR 1986, 378; RISSE, Notiz zum Stand der Gesundheit des Gewinnstrebens, BB 1986, 1615; RÖDDER, Die Beurteilungseinheit bei der Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht mittels „Totalerfolg“, DB 1986, 2241; SÖFFING, Gewinnerzielungsabsicht, NWB 1986, F. 3, 6257; FISCHER, Zur Problematik des Begriffs „Liebhaberei“, DB 1987, 1713; KANZLER, Neuere Rechtsprechung zur Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft, FR 1987, 77; RISSE, Zur Problematik der Gewinnerzielungsabsicht, BB 1987, 1574; SPEICH, Liebhaberei im Steuerrecht, NWB 1987, F. 3, 6399; WOLFF-DIEPENBROCK, Sammeln, Sammlung und Steuern, DStR 1987, 7; GÜNTHER, Ausübung einer Tätigkeit aus persönlichen Gründen, StBp. 1988, 211; GÜNTHER, Gewerbebetrieb oder Liebhaberei?, StWa. 1988, 163; THEISEN, Die Gewinnerzielungsabsicht als Besteuerungsmerkmal unternehmerischen Handelns, StuW 1988, 39; DROSDZOL, Grenzen der steuerlich relevanten Tätigkeit im Einkommen- und Umsatzsteuerrecht, DStZ 1989, 532; JAKOB/HÖRMANN, Einkünfteerzielungsabsicht oder Liebhaberei im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, FR 1989, 665; SCHURMANN, Liebhaberei im Steuerrecht, StuStud. 1989, 39; JAKOB/HÖRMANN, Zur Einkünfteerzielungsabsicht bei gemeinsamer wirtschaftlicher Betätigung, FR 1990, 33; PFERDMENGES, Die steuerrechtliche Totalperiode als Charakteristikum der Einkünfteerzielungsabsicht, StuW 1990, 240; LANG, Einkünfteerzielungsabsicht bei Bauherrenmodellen mit Rückkaufangeboten oder Verkaufsgarantien, FR 1997, 201; PEZZER, Steuerliche Gestaltungen und ihre Grenzen bei Vermietung und Verpachtung unter nahen Angehörigen (Teil I und Teil II), DStR 1995, 1853; WEBER-GRELLET, Liebhaberei im Ertragsteuerrecht, DStR 1998, 873; DRÜEN, Über den Totalgewinn – Maßstab der Gewinnerzielungsabsicht und Störfaktor für die Gewinnermittlung, FR 1999, 1097; KOHLHAAS, Die Personengesellschaft ohne Gewinnerzielungsabsicht – ein Mythos?!, FR 2003, 598; KORN/FUHRMANN, Entwicklungen und Zweifelsfragen zur „Liebhaberei“ im Einkommensteuerrecht, DStZ 2004, 394; SOMMER, Einkünfteerzielungsabsicht oder Liebhaberei?, StuStud. 2005, 241; HÜTTEMANN, Liebhaberei bei Kapitalgesellschaften, in KIRCHHOF/K. SCHMIDT/SCHÖN/VOGEL (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, FS Arndt Raupach, Köln 2006, 495; KRUSE, Über Liebhaberei, in KIRCHHOF/K. SCHMIDT/SCHÖN/VOGEL (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, FS Arndt Raupach, Köln 2006, 143; KIRCHHOF, Subjektive Merkmale für die Erzielung von Einkünften, DStR 2007, Beihefter zu Heft 39, 11; PEZZER, Subjektive Merkmale für das Erzielen von Einkünften, DStR 2007, Beihefter zu Heft 39, 16; NÖCKER, Liebhaberei und § 165 AO, AO-StB 2008, 249; BIRK, Liebhaberei im Ertragsteuerrecht, BB 2009, 860; LEISNER-EGENSPERGER, Zulässigkeit von Überschussprognosen bei Vermietungen, DStZ 2010, 790; FALKNER, Die Einkünfteerzielungsabsicht im Spannungsfeld von Dogmatik und Praxis, DStR 2010, 788; ISMER/RIEMER, Der zweigliedrige Liebhabereibegriff: Negative Totalgewinnprognose und fehlende Einkünfteerzielungsabsicht, FR 2011, 455; GÜNTHER, Einkünfteerzielungsabsicht in der Rechtsprechung des BFH, StBW 2014, 622.

**Weiteres Schrifttum zur Liebhaberei:** Zu Einkünften aus LuF s. Anm. 441; zu Einkünften aus Gewerbebetrieb s. Anm. 442; zu Einkünften aus selbständiger Arbeit s. Anm. 443; zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung s. Anm. 446; zur Liebhaberei im österreichischen EStRecht: ZORN, Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, ÖStZ 1989, 261.

## 1. Überblick zur Einkünfteerzielungsabsicht

345

**Einkünfteerzielungsabsicht als subjektives Tatbestandsmerkmal:** Die Einkünfteerzielungsabsicht wird heute überwiegend als notwendiger Bestandteil des Steuertatbestands aufgefasst (näher Anm. 346 ff.). Das Erfordernis eines

subjektiven Tatbestandsmerkmals der Einkünfteerzielungsabsicht ist zwar nicht unumstritten, liegt aber nach wie vor der Rspr. zugrunde (s. Anm. 355). Liebhaberei ist nach BFH v. 25.6.1984 (GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [764]) demgegenüber eine Betätigung oder Vermögensnutzung, die ohne Einkünfteerzielungsabsicht ausgeübt wird.

**Rechtsgrundlagen:** Das Erfordernis der Einkünfteerzielungsabsicht ergibt sich durch Auslegung der von den Einkunftsarten iSv. § 2 Abs. 1 Nr. 1–7 iVm. §§ 13–24 erfassten Tatbestände; ihnen liegen der Einkünfteerzielung dienende Leistungsbeziehungen zugrunde (s. Anm. 125). Für die Gewinneinkünfte ergibt sich das Erfordernis der „Gewinnerzielungsabsicht“ darüber hinaus aus § 15 Abs. 2.

**Anwendungsbereich:** Die Einkünfteerzielungsabsicht hat als subjektives Tatbestandsmerkmal für nahezu alle Einkunftsarten des EStG Bedeutung (zu Ausnahmen s. Anm. 371). Außerhalb des EStG kommt dem Merkmal nur eine begrenzte Bedeutung zu (s. Anm. 373).

**Voraussetzungen** der Einkünfteerzielungsabsicht wurden durch die Rspr. im Laufe der Zeit entwickelt und durch BFH v. 25.6.1984 (GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751) präzisiert. Danach ergibt sich folgende zweistufige Prüfung:

- Einkünfteerzielung meint die Erzielung eines Totalgewinns bzw. eines Totalüberschusses (s. Anm. 381 ff.); dies erfordert eine Zukunftsprognose (s. Anm. 400 ff.).
- Einkünfteerzielungsabsicht ist als inneres (subjektives) Merkmal aus äußeren (objektiven) Umständen (Beweisanzeichen) abzuleiten (s. Anm. 410 ff.).

**Rechtsfolge** der Liebhaberei bzw. fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht ist, dass negative Einkünfte nicht ausgeglichen werden können, positive Einkünfte nicht zu versteuern sind (s. Anm. 442).

**Einzelne Einkunftsarten:** Für einzelne Einkunftsarten haben sich in Rspr. und Literatur spezifische Sonderkasuistiken entwickelt, die es im Einzelnen darzustellen gilt (s. Anm. 458 ff.).

## 2. Einkünfteerzielungsabsicht als subjektives Tatbestandsmerkmal

### 346 a) Liebhaberei und Einkünfteerzielungsabsicht im Wandel

Die Begriffe der Liebhaberei bzw. der Einkünfteerzielungsabsicht gehören zu den schillerndsten und umstrittensten des EStRechts. Ihre Bedeutung unterlag in der Geschichte vielfältigen Wandlungen, und die Kontroverse ist bis heute nicht zur Ruhe gekommen. Im Folgenden wird daher zunächst der Begriff der Liebhaberei hinsichtlich seiner sprachlichen und historischen Wurzeln konkretisiert (Anm. 347). Sodann können die unterschiedlichen Ausgestaltungen der Einkünfteerzielungsabsicht/Liebhaberei als subjektive oder objektive Komponente des Einkommenstatbestands skizziert werden (Anm. 348). Auf dieser Grundlage kann der Wandel der Rspr. nachgezeichnet werden (Anm. 352 ff.). Es folgt eine Auseinandersetzung mit den aktuell im Schrifttum vertretenen Auffassungen zur Einkünfteerzielungsabsicht als subjektivem Tatbestandsmerkmal, bevor eine eigene Position formuliert wird (Anm. 356 f.).

### 347 b) Liebhabereibegriff als Ausgangspunkt

**Begriffsherkunft in der Rechtsprechung:** Der Begriff der Liebhaberei ist kein gesetzestechnischer Terminus, sondern wurde von der Rspr. durch Auslegung

und Rechtsfortbildung gewonnen (s. Anm. 352). „Liebhaberei“ im strechtl. Sinne lässt sich umschreiben als eine Leistungsbeziehung (Tätigkeit, Dulden oder Unterlassen), die zwar die äußeren Merkmale einer Einkunftsart des Abs. 1 Nr. 1–7 erfüllt, die aber auf eine größere Zahl von Jahren gesehen nicht zur Erzielung positiver Einkünfte erbracht wird, sondern aus persönlichen (nichtwirtschaftlichen) Gründen der Lebensführung, und deren Ergebnisse daher estl. unbeachtlich sind.

Diese Umschreibung entspricht in ihrem Sinn, teilweise auch in ihrem Wortlaut der Rspr. des BFH (v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [764 ff.]):

„Nach der Entscheidung des Großen Senats ... ist im betrieblichen Bereich unter Liebhaberei in steuerlichem Sinne eine Betätigung zu verstehen, die ohne Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt wird, oder allgemein ausgedrückt nicht der Erzielung positiver Einkünfte dient, sondern aus persönlichen nicht wirtschaftlichen Gründen der Lebensführung betrieben wird“ (BFH v. 15.11.1984 – IV R 139/81, BStBl. II 1985, 205 [207], betr. Reitschule).

Der BFH fasst dabei die Einkünfteerzielungsabsicht als Merkmal des EStTatbestands auf (so schon der Große Senat):

„Bei der Ermittlung des Einkommens für die Einkommensteuer sind nur solche positiven oder negativen Einkünfte anzusetzen, die unter die Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Nr. 1–7 EStG fallen. Kennzeichnend für die Einkunftsarten ist, daß die ihnen zugrundeliegenden Tätigkeiten oder Vermögensnutzungen auf eine große Zahl von Jahren gesehen, der Erzielung positiver Einkünfte oder Überschüsse dienen. Fehlt es an dieser Voraussetzung, so fallen die wirtschaftlichen Ergebnisse auch dann nicht unter eine Einkunftsart, wenn sie sich ihrer Art nach unter § 2 Abs. 3 (Anm.: jetzt § 2 Abs. 1) EStG einordnen ließen. Verluste, die dem Steuerpflichtigen durch ein solches unter keine Einkunftsart fallendes Verhalten – auch als Liebhaberei bezeichnet – entstehen, wirken sich ebensowenig einkommensteuerlich aus, wie etwaige Gewinne oder Überschüsse daraus das steuerpflichtige Einkommen erhöhen“ (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; v. 14.3.1985 – IV R 8/84, BStBl. II 1985, 424 [425], betr. Erfinder).

Die Rechtsfolge der Nichtsteuerbarkeit der Gewinne bzw. positiven Überschüsse und der Nichtabziehbarkeit der Verluste bzw. negativen Einkünfte ergibt sich also nicht aus der Subsumtion unter einen wie auch immer verstandenen Begriff der Liebhaberei, sondern aus dem Fehlen eines Tatbestandsmerkmals, nämlich der „Einkünfteerzielungsabsicht“ iSd. Abs. 1 Satz 1. Diesem dogmatischen Verständnis entspricht es, wenn der Große Senat die Einkünfteerzielung zum Ausgangspunkt seiner Überlegungen macht und das Wort „Liebhaberei“ eher beiläufig verwendet.

**Anknüpfung an hergebrachte Begrifflichkeiten:** Der Große Senat konnte an die Deutung des Begriffs „Liebhaberei“ in der vorausgegangenen Rspr. und Literatur anknüpfen, in der sich im Laufe der Zeit als kennzeichnendes Kriterium der Liebhaberei – nach einem zwischenzeitlichen Abstellen auf objektive Merkmale (s. Anm. 354) – die Einkünfteerzielungsabsicht als subjektives (allerdings aus objektiven Beweisanzeichen abzuleitendes) Merkmal (s. Anm. 355) herausgebildet hatte.

Der Ausdruck „Liebhaberei“ wurde bereits im Zusammenhang mit dem pr. EStG verwendet (vgl. zB VON FERNOW, Das preußische EStG, 8. Aufl. 1913, 202 Rn. 6g, betr. Jagd und Bienenzucht; FUSTING/STRUTZ, 5. Aufl. 1914, 79 Rn. 20, betr. Grundbesitz, mit Hinweis auf OVGSt. Bd. 12, 101).

Er bezeichnet eine Tätigkeit, die nur das Erscheinungsbild einer Einkunftsart zeigt, tatsächlich aber keiner Einkunftsart zuzurechnen ist (MÄRKLE/HILLER, Inf. 1980, 337 [338]). Ähnlich JOB (AG 1980, 100): „... Einkünfte, die zwar nach ihren äußeren Merkmalen in eine der sieben Einkunftsarten eingeordnet werden können, die aber aufgrund

der Zweckbestimmung des EStG nicht in die Bemessungsgrundlage Einkommen einbezogen werden können.“

Bei solchen Formulierungen bliebe allerdings im Ungewissen, welche Zweckbestimmung des EStG die Begründung dafür liefern sollte, dass die Ergebnisse bestimmter Tätigkeiten nicht einer Einkunftsart zuzuordnen sind. Abgrenzungsmerkmal kann aber nur die Zielrichtung der Tätigkeit sein (s. Anm. 59); so schließlich auch BFH v. 22.11.1979 (IV R 88/76, BStBl. II 1980, 152). „Liebhabelei ist eine Betätigung, die nicht Ausdruck eines wirtschaftlichen, auf Erzielung von Erträgen gerichteten Verhaltens ist, sondern auf privater Neigung beruht.“

**Verhältnis zum vorrechtlichen Wortsinn des Begriffs „Liebhabelei“:** Inhalt und Bedeutung des Begriffs „Liebhabelei“ hängen von den rechtl. Grundlagen ab (s. Anm. 358 f.), nicht dagegen von dem „vorrechtlichen“ Wortsinn (so zutreffend SCHULZE-OSTERLOH, JbFStR 1984/85, 267 [270]). Wenn BAYER (Die Liebhabelei im Steuerrecht, 1981, 23) als Liebhabelei eine „dauerhafte menschliche Tätigkeit ‚bezeichnet‘, die zum Zwecke der Gestaltung der Freizeit, der Erholung und Entspannung ausgeübt wird“, so ist dies zu eng; denn ersichtlich deckt der Begriff „Liebhabelei“ stl. nicht genau den Bereich der damit im allgemeinen Sprachgebrauch bezeichneten Tätigkeiten (s. dazu auch Anm. 418).

Zwar wird eine Liebhabelei im Allgemeinen ausgeübt, um dem Stpfl. Freude zu bereiten (ohne dass er an Gewinnen ernstlich interessiert ist). Aber einerseits fällt auch eine nachhaltig gewinnbringende Tätigkeit, die der Stpfl. nur aus Freude, aus Idealismus oder in einer von ihm als erholend empfundenen Freizeitgestaltung, aber nicht zum Zwecke des Gelderwerbs ausübt (bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen), unter eine der sieben Einkunftsarten (zB nachhaltig gewinnbringende Veranstaltung von Schlossbesichtigungen zur Denkmalpflege, BFH v. 1.8.1957 – IV 399/55 U, BStBl. II 1957, 355). Andererseits kann auch eine nur widerwillig – zB mit Rücksicht auf die Familientradition – erfolgte Aufrechterhaltung eines nachhaltig verlustbringenden Betriebs stl. eine „Liebhabelei“ bilden (glA FG Düss./Köln v. 28.3.1979 – VIII 184/76 E, EFG 1979, 431, rkr.; LEINGÄRTNER, FR 1979, 105 [108]).

Der Gegensatz zur Liebhabelei liegt „nicht etwa auf ethischem, sondern auf rein wirtschaftlichem Gebiet. Nicht die ernstliche Ausübung eines Berufs, sondern das ernstliche Rechnen mit einem Ausgleich zwischen Aufwand und Ertrag (Einnahmen und Ausgaben) und einem wenn auch bescheidenen Nutzen (Einkommen) unterscheidet die einkommensteuerrechtlich bedeutsame Tätigkeit von der Liebhabelei“ (RFH v. 14.3.1929, RStBl. 1929, 329, 519).

Die Bezeichnung „Liebhabelei“ enthält auch keine künstlerische oder sonstige kulturelle Wertung, sondern will nur in Kurzform bestimmen, „inwieweit eine Betätigung wirtschaftlich nicht als solche zur Einkommengewinnung anerkannt werden kann“ (RFH v. 17.10.1940, RStBl. 1941, 61; BFH v. 24.6.1942, RStBl. 1942, 890).

### 348 c) Einkünfteerzielungsabsicht versus objektive Einkünfteerzielungseignung

**Einkünfteerzielungsabsicht und Liebhabelei als subjektive Elemente des Tatbestands:** Die Ausführungen zu Herkunft und Gebrauch des Liebhabeleibegriffs machen deutlich, worauf das häufig anzutreffende Unbehagen mit diesem Begriff fußt. Er impliziert, dass es um die stl. Unbeachtlichkeit persönlicher Neigungen gehen soll. Ein solches Verständnis griffe allerdings zu kurz (ebenso URBAN, Die Einkünfteerzielungsabsicht in der Systematik des Einkommensteuergesetzes, 2009, 74). Vielmehr geht es um die sachgerechte und konturscharfe Abgrenzung der Einkünfteerzielung von Vorgängen der Einkünfteverwendung. Seit jeher ist hierbei umstritten, ob es zu diesem Zweck der Heranziehung subjektiver Tatbestandselemente bedarf, ob also zum Tatbestand der Einkommen-

steuer auch ein subjektives Merkmal der Einkünfteerzielungsabsicht gehört. Insbesondere die Rspr. unterlag hier vielfältigen Wandlungen. Diskutiert wurde die Frage häufig im Zusammenhang mit der Frage nach einem objektiven oder subjektiven Liebhabereibegriff. Die Unterscheidung zwischen subjektivem und objektivem Liebhabereibegriff kommt plastisch in einer Formulierung KRUSE zum Ausdruck:

„Der Steuerpflichtige kann ... nicht auf seine Kosten kommen, weil er dies entweder subjektiv gar nicht will od. weil ihm dies aller Mühen zum Trotz objektiv nicht möglich ist“ (KRUSE, StuW 1980, 228).

Bis heute hält die Rspr. an dem Erfordernis eines subjektiven Elements des Einkommenstatbestands fest, das allerdings verobjektiviert wird (s. Anm. 355).

**Objektive Einkünfteerzielungsseignung als Gegenbegriff:** Als Gegenbegriff zur subjektiv geprägten Einkünfteerzielungsabsicht kann die objektive Einkünfteerzielungsseignung (dazu noch näher Anm. 356) identifiziert werden. Anhand objektiver Kriterien muss ermittelt werden, ob eine Tätigkeit, die keine positiven Einkünfte erbringt, zumindest zur Einkünfteerzielung geeignet ist. Auf subjektive Motive und Absichten kommt es nicht an. Das Abstellen auf ein objektives Merkmal hat den Vorteil, dass auf die Erforschung und den Nachweis subjektiver Tatbestandselemente verzichtet werden kann. Damit geht ein Gewinn an Rechtssicherheit einher. Andererseits besteht aber auch die Gefahr einer vergrößernden Betrachtung, die sich häufig zu Lasten der Stpfl. auswirken wird (dazu ISMER/RIEMER, FR 2011, 455).

**Häufiger Rechtsprechungswandel:** Begriff, Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Einkünfteerzielungsabsicht wurden von der Rspr. durch Auslegung und Rechtsfortbildung entwickelt. Maßgebendes Kriterium ist dabei die in § 2 Abs. 1 verankerte Einkünfteerzielung. Die Auffassung darüber, ob die Beurteilung sich nach subjektiven oder objektiven Merkmalen zu richten habe, hat dabei ebenso geschwankt wie die Antwort auf die Frage, worauf die Einkünfteerzielung gerichtet sein müsse (auf Einkünfte im Sinne der stl. Ermittlungsvorschriften oder auf sonstige Vorteile), ferner die Entscheidung, auf welche Dauer und in welchem Umfang positive Einkünfte erzielt werden müssen. Eine grundlegende Klärung hat erst BFH v. 25.6.1984 (GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [764 ff.]) gebracht (s. Anm. 355).

**Wechsel zwischen subjektiver und objektiver Beurteilung in der Rechtsprechung:** Ob eine Tätigkeit des Stpfl. tatbestandlich als Einkünfteerzielung zu qualifizieren ist, lässt sich auf verschiedene Weise prüfen (wie auch FG Berlin v. 3.5.1976 – III 293/75, EFG 1976, 597, rkr., darlegt):

- subjektiv, dh. nur nach dem Vorliegen oder Fehlen einer Gewinn- oder Einnahmeüberschusserzielungsabsicht des Stpfl. (ohne Rücksicht auf die tatsächlich bestehenden oder fehlenden Gewinnaussichten);
- objektiv, dh. nur nach der für einen objektiven Beobachter bestehenden Aussicht auf Gewinn- oder Überschusserzielung, nach der langfristigen Rentabilität der Tätigkeit (ohne Rücksicht auf die Absichten und Erwartungen des Stpfl.);
- gemischt, objektiv/subjektiv, dh. entweder kumulativ sowohl nach objektiven als auch nach subjektiven Umständen, oder indiziell, nämlich subjektiv, aber unter Verwendung objektiver Umstände als Beweisanzeichen, dh. also rechtl. nach der Gewinnerzielungsabsicht des Stpfl., auf deren tatsächliches Bestehen oder Fehlen aber ggf. entgegen den Behauptungen des Stpfl. – aus objektiven Umständen geschlossen wird.

Die Rspr. entwickelte sich ausgehend von einer auf subjektive Kriterien (Gewinnerzielungsabsicht) abhebenden Betrachtung in der älteren RFH-Rspr. (s. Anm. 353) über ein Abstellen auf die objektive Gewinnmöglichkeit in den späteren RFH-Entscheidungen und in der BFH-Rspr. (s. Anm. 354) zu einer „gemischten“ Beurteilung in der Entscheidung des Großen Senats des BFH v. 25.6.1984 (GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751) und der sich anschließenden BFH-Rspr. (s. Anm. 355). Diese neuere Rspr. stellt zwar auf rein subjektive Merkmale ab, fordert dafür aber objektive Beweisanzeichen (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, s. Anm. 355); sie hatte bereits vereinzelt Vorläufer in der RFH- und BFH-Rspr. (s. Anm. 353 f.).

**Wechselnde Auffassungen zum Gewinnbegriff in der Rechtsprechung:** „Gewinn“, auf den sich die Gewinnerzielungsabsicht bezieht, kann aufgefasst werden:

- als Vermögenmehrung, die sich in einer nach stl. Grundsätzen ermittelten BVMehrung zeigt (BFH v. 28.10.1970 – I R 72/69, BStBl. II 1971, 247), oder
- als allgemeiner wirtschaftlicher Vorteil, der auch in einer Steuerersparnis bestehen kann (so noch BFH v. 17.1.1972 – GrS 10/70, BStBl. II 1972, 700). BFH v. 25.6.1984 (GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [766]) hat die letztere Auffassung aufgegeben und verlangt eine BVMehrung in Gestalt eines Totalgewinns.

**Wechselnde Auffassungen über den Umfang der auf Dauer erforderlichen Einkünfterzielung:** Nach der RFH- und BFH-Rspr. war es ausreichend, wenn ein Betrieb wenigstens einen bescheidenen Gewinn abwarf.

RFH v. 24.6.1942, RStBl. 1942, 890; BFH v. 23.1.1969 – IV R 36/68, BStBl. II 1969, 340, mwN; v. 18.12.1969 – IV R 57/68, BStBl. II 1970, 377.

Seit der Entscheidung des Großen Senats v. 25.6.1984 (GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751) fordert die BFH-Rspr. dagegen einen Totalgewinn bzw. Totalüberschuss auf die Gesamtlebensdauer des Betriebs bzw. die Nutzungsdauer der Investition (s. BIRK, BB 2009, 860 [862]): Das bedeutet, dass ein bescheidener Gewinn, wie er nach der früheren Rspr. ausreichend war, nicht mehr genügt; vielmehr müssen die entstandenen (Anlauf-)Verluste durch einen Gewinn wenigstens geringfügig überdeckt werden (s. Anm. 381 ff.).

349–351 Einstweilen frei

#### d) Rechtsprechungsentwicklung im Einzelnen

##### 352 aa) Rechtsprechung des preußischen Oberverwaltungsgerichts

Das preußische OVG versagte in einigen Fällen die Anerkennung von Verlusten als negative Einkünfte mit der Begründung, die Tätigkeit habe nicht der Erzielung von Einkommen, sondern der Verfolgung anderer Zwecke gedient (OVG v. 13.10.1898, OVGSt. Bd. 7, 185, betr. Gestüt und Rennstall), der Ausgabenüberschuss sei kein Verlust im wirtschaftlichen Sinn, die Einnahmen würden „zur Nebensache, während es hauptsächlich darauf ankommt, die Einnahmequelle so zu gestalten, wie es den Ansprüchen und Neigungen des Eigentümers entspricht“ (OVG v. 14.12.1894, OVGSt. Bd. 3, 150, betr. Jagd, beide Entscheidungen auch zitiert RStBl. 1926, 195; OVGSt. Bd. 12, 151, betr. Bienenzucht, die nicht als Nebenbetrieb der LuF betrieben wurde).

**bb) Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs**

**Subjektive Beurteilung in der älteren RFH-Rechtsprechung:** Bis etwa 1934 erfolgte die Beurteilung durch den RFH nach subjektiven Kriterien, dh. nach den Absichten des Stpfl.

Im Falle RFH v. 18.2.1925 (Slg. Bd. 15, 291) hatte ein Kunstmaler nach langer Unterbrechung seine Tätigkeit wieder aufgenommen; seine BA überstiegen die Einnahmen erheblich. Der RFH versagte den Abzug; Der Stpfl. habe von vornherein damit rechnen müssen (und nach Ansicht des RFH damit gerechnet), dass er nicht auf seine Kosten kommen werde; soweit die Ausgaben die Einnahmen überstiegen, habe er die Ausgaben nicht (wie § 13 Abs. 1 Nr. 1 EStG 1920 und 1922 verlangten) „erstlich zur Erzielung von Einnahmen“ gemacht, sondern „zur Befriedigung persönlicher Bedürfnisse“, „aus Liebhaberei“.

Aus dem Zweck des EStG, dem Reich Einnahmen zu verschaffen, folgte RFH v. 14.3.1929 (RStBl. 1929, 329), dass (soweit die Einkunftsarten eine Beteiligung am Wirtschaftsleben voraussetzten), eine solche Tätigkeit auf die Erzielung eines, wenn auch bescheidenen, Einnahmeüberschusses gerichtet sein müsse. In der folgenden Zeit wurde der fiskalische Zweck der ESt nicht mehr als Rechtfertigungsgrund der Liebhaberei-Rspr. betont (so aber wieder BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [766]; s. Anm. 355), sondern auf Gewinnstreben als Tatbestandsmerkmal der Einkunftsarten abgestellt.

Weitere Entscheidungen mit subjektiver Beurteilung: RFH v. 24.2.1926, RStBl. 1926, 194; v. 8.2.1928, Slg. Bd. 23, 35 (betr. Aufwendungen für das eigene Haus, die über den Wohnzweck hinausgehen); v. 24.4.1929, StuW 1929, 626 (Weiterführung eines verlustbringend gewordenen landwirtschaftlichen Betriebs in der Hoffnung auf eine Besserung der Wirtschaftslage bildet keine Liebhaberei); v. 19.2.1930, RStBl. 1930, 306 (Anschaffung eines landwirtschaftlichen Betriebs als Kapitalanlage und zur Beschaffung von Lebensmitteln); v. 9.4.1930, RStBl. 1930, 364 (Gestüt und Rennstall kein Gewerbebetrieb, da dieser begrifflich Gewinnerzielungsabsicht voraussetzt).

**Objektive Beurteilung in der späteren RFH-Rechtsprechung:** Seit RFH v. 24.1.1934 (RStBl. 1934, 501) wurde in der RFH-Rspr. idR der Standpunkt vertreten, maßgebend sei grds. nur die objektive Gewinnmöglichkeit, nicht die Gewinnerzielungsabsicht des Stpfl.:

Die Rechtfertigung der Rspr. zur Liebhaberei erfolgte auch im Urteil RFH v. 24.1.1934 (RStBl. 1934, 501) wie früher. Die Beurteilung sollte jedoch nunmehr grds. nur nach objektiven Merkmalen erfolgen. Liebhaberei sei nicht gegeben, wenn der Betrieb nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen bewirtschaftet werde. Eine solche Bewirtschaftung liege vor, wenn die BA sich im Rahmen dessen hielten, was die Betriebswirtschaftslehre bei dem Bestreben, den Betrieb wirtschaftlich zu gestalten, als wirtschaftlich vertretbar ansehe. Diese Frage sei im Wesentlichen durch Sachverständige zu beantworten. Der subjektiven Einstellung des Stpfl. komme nur in Grenzfällen Bedeutung zu, zB wenn ein wohlhabender Stpfl. sich in landschaftlich schöner Gegend einen kleinen bäuerlichen Betrieb kaufe, ausschließlich, um dort seinen Erholungsaufenthalt zu nehmen; dann werde der Betrieb regelmäßig auch bei betriebswirtschaftlich angemessener Bewirtschaftung nicht mehr als landwirtschaftlicher Betrieb anzusprechen sein. Ferner könne bei einem kleineren Grundbesitz in der Nähe großer Städte und seiner intensiven Bewirtschaftung durch Sonderkulturen der überwiegende Zweck, dort eine Freizeitwohnung zu unterhalten, maßgebend sein. Der RFH hatte in dem verschiedenen Fall eine Äußerung des Deutschen Landwirtschaftsrats erbeten; aus der Fragestellung des RFH spricht eine politisch motivierte Tendenz, den „Aufkauf ländlicher Grundstücke“ durch „städtische Kapitalisten“ unter Ausnutzung der „außerordentlich großen Notlage zahlreicher Bauernfamilien“ stl. zu erschweren.

Die objektive Beurteilung wurde grds. beibehalten. Betont objektiv zB RFH v. 13.10.1937 (RStBl. 1937, 1232):

„Nicht der Wille des Steuerpflichtigen ist entscheidend, sondern ob der Betrieb nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung auf die Dauer gesehen nachhaltig mit Gewinn zu arbeiten vermag.“

Diese Formel wurde in der folgenden Zeit häufig wiederholt.

Vgl. weiter zB RFH v. 1.3.1934, Kartei EStG 1925 § 6 Abs. 1 Nr. 1 Rn. 13; v. 11.4.1934, StuW Nr. 296; v. 21.11.1935, RStBl. 1936, 216; v. 21.7.1937, StuW 1937, 507; v. 22.3.1939, StuW 1939, 322; v. 24.6.1942, RStBl. 1942, 890 (es kommt nicht auf den angeblichen oder tatsächlichen Willen des Stpfl. an); v. 20.1.1944, RStBl. 1944, 366.

Die objektive Beurteilung wurde in einer Reihe von Entscheidungen politisch motiviert:

RFH v. 15.3.1939 (RStBl. 1939, 865) verlangte, über die vorstehend wiedergegebene Formel hinaus, „daß nicht nur die Maßnahmen der Bewirtschaftung, sondern auch die Art der Betätigung des Besitzers wirklich zu einem Ausgleich zwischen Aufwand und Ertrag in absehbarer Zeit führen können.“ Dies sei idR nicht anzunehmen, wenn der Stpfl. – wie der RFH dreimal betont – nicht „die notwendige Verbundenheit mit der Scholle“ erlangt habe, weil er nicht selbst mitarbeite, sondern den Betrieb nach verhältnismäßig kurzer Zeit wieder veräußere. Der RFH beruft sich ferner auf die nach § 1 StAnpG zu beachtende Volksanschauung. Dieser würde es widersprechen, wenn die zwecks vorübergehender Bewirtschaftung des Betriebs entstandenen Verluste zum Abzug zugelassen würden. Ebenso RFH v. 24.6.1942 (RStBl. 1942, 890), wonach ferner „agrarpolitische Gesichtspunkte“ im Interesse der „Entwicklung einer gesunden deutschen Landwirtschaft“ zu berücksichtigen sind; allerdings bleibt die Forderung bestehen, dass der Betrieb, abgesehen von Anlaufinvestitionen, auf die Dauer voraussichtlich einen wenigstens bescheidenen Gewinn abwerfen muss.

Die Urteile sind durch die damaligen politischen Verhältnisse beeinflusst und überholt.

### Gelegentliche gemischt objektiv/subjektive Beurteilung in der Rechtsprechung des RFH:

► *Kumulative subjektiv/objektive Beurteilung*: Subjektive und objektive Beurteilung werden verschiedentlich annähernd gleichrangig nebeneinander genannt.

RFH v. 14.3.1929 (RStBl. 1929, 329 und 519): Beurteilung „nach allgemeinen Erfahrungssätzen“ und nach der „subjektiven Einstellung des Pflichten“ werden nebeneinander erwähnt; einschränkend heißt es dann allerdings, wenn der Stpfl. in günstigen wirtschaftlichen Verhältnissen eine Tätigkeit ausübe, bei der die Deckung der Ausgaben durch die Einnahmen mindestens recht fraglich sei, werde man vielfach den Schluss ziehen können, „daß diese Tätigkeit nicht ernstlich zur Erzielung von Einnahmen, sondern in erster Linie als Liebhaberei ausgeübt wird“. Objektive und subjektive Beurteilung werden weiter genannt von RFH v. 24.4.1929 (StuW 1929, 626): Es muss „nach der Art des Betriebs“ ernstlich mit Gewinn gerechnet werden können (was im entschiedenen Fall bejaht wurde und weshalb nicht etwa überhöhte Ausgaben als nicht abziehbar behandelt wurden); „aber auch“ Liebhaberei, dh. volle Nichtberücksichtigung der Tätigkeit, weil die „ernstliche Absicht auf Erzielung von Gewinn“ gefehlt habe, scheidet aus; blieben die Gewinnerwartungen vergeblich, so liege „ein Fehlschlag eines riskanten Geschäfts vor“; RFH v. 20.11.1929 (StuW 1930, 240): Wesentliche Merkmale für eine estpfl. Tätigkeit sind das ernsthafte Streben nach Erzielung von Einkommen im Sinne eines Gewinns bzw. Einnahmeüberschusses und der objektive Umstand, dass dieses Streben wirtschaftlich Erfolg haben kann; RFH v. 15.7.1931, StuW 1931, 947. Auch nachdem der RFH mit dem Urteil RFH v. 24.1.1934 (RStBl. 1934, 501) zur grds. objektiven Beurteilung übergegangen war, fragte er, wenn ein Betrieb trotz Bewirtschaftung nach den Regeln der landwirtschaftlichen Betriebswirtschaftslehre nachhaltig Verluste macht, mehrfach auch nach der subjektiven Einstellung des Stpfl.; so zB RFH v. 3.10.1934, Kartei EStG 1934 § 13 Abs. 1 Ziff. 1, Rn. 1; v. 9.10.1935, RStBl. 1936, 200 (vollständig wiedergegeben Kartei EStG 1934 § 13 Abs. 1 Ziff. 1, Rn. 9); v. 21.11.1935, RStBl. 1936, 203; v. 26.2.1936, RStBl. 1936, 601; v. 26.5.1937, StuW 1937, 419. v. 14.7.1937 (StuW 1937, 465) zitiert wörtlich die Ausführungen v. 14.3.1929 (RStBl. 1929, 329, 519), ohne die Änderung der Rspr. durch RFH v. 24.1.

1934 zu erwähnen. Auf die Entscheidung RFH v. 14.3.1929 stützt sich ferner RFH v. 17.10.1940 (RStBl. 1941, 61): Es kommt darauf an, ob die geltend gemachten Aufwendungen (objektiv) der Einkommenserzielung dienen können; „erst in zweiter Linie kann alsdann uU erheblich sein, ob sie“ (subjektiv) „dazu bestimmt sind, Einkünfte zu erzielen.“

► *Objektive Kriterien als Beweisanzeichen für subjektive Beurteilung:* Obwohl weitere Entscheidungen ebenfalls eine objektive Beurteilung betonen, bedeutet dies in Wirklichkeit nur, dass objektive Umstände unwiderleglich als Beweisanzeichen für oder gegen eine Gewinnerzielungsabsicht des Stpfl. verwendet werden. Es kommt daher zT zu widersprüchlichen Formulierungen (dem Sinn nach etwa „Gewinn muss objektiv erstrebt werden“).

Trotz Berufung auf die rein objektive Beurteilung durch RFH v. 24.1.1934 (RStBl. 1934, 501) bemerkt RFH v. 14.10.1936 (RStBl. 1936, 1181), die Feststellung, ob ein landwirtschaftlicher Betrieb oder ein Liebhaberbetrieb gegeben sei, solle „dadurch erleichtert werden, daß sie nach objektiven Gesichtspunkten zu treffen“ sei. RFH v. 22.6.1944 (RStBl. 1944, 613): Die Tätigkeit muss (subjektiv) „zur Einkommenserzielung bestimmt und“ (objektiv) „geeignet“ sein; nachhaltige Verluste sprächen dafür, dass die Tätigkeit (subjektiv) „nicht dazu dienen soll, wirtschaftliche Erfolge zu erzielen“.

Deutlich zum Ausdruck kommt dies in RFH v. 5.11.1930 (RStBl. 1931, 107) und v. 21.11.1935 (RStBl. 1936, 203): Die Ertraglosigkeit des landwirtschaftlichen Betriebs wegen Personalkosten spricht gegen Gewinnerzielungsabsicht.

## cc) Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte

### (1) Rechtsprechung vor Bundesfinanzhof vom 25.6.1984 (GrS 4/82)

354

**Nur vereinzelte rein subjektive Beurteilung** findet sich in der BFH-Rspr. und in einigen FG-Entscheidungen:

BFH v. 2.11.1965 (I 221/62 S, BStBl. II 1966, 255): „Ein typisches Merkmal“ der Liebhaberei „liegt darin, daß die Tätigkeit fortdauernd mangelndes Einkommensstreben im betriebswirtschaftlichen Sinn erkennen läßt und die Absicht der Ausnützung einer Einkommensquelle fehlt“; FG Nürnberg v. 29.9.1954 (III 73-77/53, EFG 1955, 5, rkr.), jedoch nur für eine Anlaufzeit, während das FG für das auf die Streitjahre folgende Jahr Liebhaberei bejahte, weil der Stpfl. nunmehr die nachhaltige Unrentabilität des Betriebs hätte erkennen müssen (und nach Ansicht des FG offenbar auch erkannt hatte, FG Nürnberg v. 29.9.1954 – III 135/53, EFG 1955, 67, rkr.); FG Münster v. 28.11.1958 (EFG 1959, 128, rkr.) betr. Selbstverlag eines Buchs über niederdeutsche Sprache; entgegen der Behauptung des FG war der Versuch – wie so oft beim Selbstverlag eines Erstlings – doch wohl von vornherein objektiv aussichtslos, aber die – wenn auch irri- ge – Gewinnerwartung des Stpfl. entscheidend.

**Rein objektive Beurteilung** liegt zahlreichen Entscheidungen des BFH und der FG zugrunde:

BFH v. 17.3.1960 – IV 193/58 U, BStBl. II 1960, 324 (wie RFH v. 24.6.1942); v. 16.5.1963 – IV 25/60, StRK EStG [bis 1974] § 13, R. 139; HFR 1964, 194; v. 4.3.1970 – I R 123/68, BStBl. II 1970, 470; v. 22.11.1979 – IV R 88/76, BStBl. II 1980, 152; v. 6.3.1980 – IV R 182/78, BStBl. II 1980, 718; FG Nürnberg v. 28.10.1958 – I 331-333/56, I 95, 320-323/57, EFG 1959, 196, rkr.; FG Hamb. v. 29.5.1972 – III 25/71, EFG 1972, 578, rkr.; FG Münster v. 21.8.1975 – II 1515/73 E, EFG 1976, 126, aufgehoben; FG Düss. v. 25.3.1976 – II 91/73 E, EFG 1976, 597, rkr.; Hess. FG v. 21.8.1980 – Xb 110/75, EFG 1980, 600, rkr., betr. Wochenendhaus.

### Gemischt objektive/subjektive Beurteilung:

► *Kumulative subjektiv/objektive Beurteilung* findet sich in einigen FG-Entscheidungen:

FG Berlin v. 3.5.1976 – III 293/75, EFG 1976, 597, rkr., nimmt Liebhaberei dann an, wenn sowohl Gewinnstreben als auch Gewinnmöglichkeit fehlen. Differenzierend

nach der Art der Tätigkeit Nds. FG v. 24.3.1976 (VIII 144/73, EFG 1976, 48,3 betr. Reisejournalistin, bestätigt BStBl. II 1980, 152): Bei Gewerbe sowie bei LuF lasse sich „bis zu einem gewissen Grad nach objektiven Gesichtspunkten ermitteln“, ob nachhaltige Gewinnaussichten beständen; sei das „von vornherein nicht der Fall, so kann man mit einiger Sicherheit sagen, daß die von dem Inhaber behauptete Absicht, zumindest einen Ausgleich von Aufwand und Ertrag zu erstreben, in Wahrheit nicht zutrifft, daß vielmehr andere Gründe für die Unterhaltung des Betriebs maßgebend sind“. Bei nichtselbständiger Arbeit könne man nicht nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen urteilen. Selbständige Arbeit stehe der nichtselbständigen Arbeit näher als gewerblichen sowie land- und forstwirtschaftlichen Betrieben; das FG nennt objektive Kriterien, die hier als Beweiszeichen für das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht sprächen, um deren Ermittlung es „im Endergebnis“ gehe. BFH v. 21.10.1980 (VIII R 81/79, BStBl. II 1981, 452) hält Liebhaberei bei den Einkünften aus VuV für selten.

► *Objektive Kriterien als Beweiszeichen für subjektive Beurteilung:* Diese Auffassung findet sich in einigen alten BFH-Entscheidungen angedeutet und wurde durch die FG-Rspr. weiterentwickelt. Deutlich schließlich BFH v. 21.10.1980 (VIII R 81/79, BStBl. II 1981, 452): Ist die Tätigkeit des Stpfl. objektiv zur nachhaltigen Erzielung von Einkünften nicht geeignet, so muss weiter geprüft werden, „ob diese objektive Feststellung den Rückschluß auf ein Handeln des“ Stpfl. „aus persönlichen Motiven zuläßt“.

**BFH-Rechtsprechung:** BFH v. 28.6.1955 (I 25/55 U, BStBl. II 1955, 237): Trotz angeblich objektiver Beurteilung der Gewinnaussichten nach „Wesen und Bewirtschaftungsart“ des Betriebs (einer Radrennbahn) wurde Liebhaberei verneint, weil aus der hohen Verschuldung des Stpfl. auf sein Gewinnstreben geschlossen wurde; wenn Gewinne schließlich objektiv nicht möglich waren, hatte er sich eben geirrt, es lag dann eine gewerbliche Fehlspekulation vor; BFH v. 27.6.1968 (IV 69/63, BStBl. II 1968, 815): Ob Liebhaberei vorliegt, „beurteilt sich nicht nach der subjektiven Auffassung des Steuerpflichtigen“, ausgenommen in Grenzfällen, „sondern nach den objektiven Verhältnissen. Es muß“ (also doch subjektiv) „Gewinn erstrebt werden“; das bedeute, dass der Inhaber (subjektiv) auf einen wenigstens bescheidenen Überschuss „hinarbeiten“ müsse (im zweiten Rechtsgang heißt es dann mehr im Sinne einer objektiven Beurteilung, Gewinnerzielungsabsicht und Bewirtschaftung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen genügt nicht, der Betrieb müsse auch auf Dauer mit Gewinn arbeiten können; BFH v. 18.3.1976 (IV R 113/73, BStBl. II 1976, 485); v. 22.1.1980 (VIII R 134/78, BStBl. II 1980, 447) betr. Wohnung im eigenen Haus: Ein langfristiger Überschuss der WK kann (objektiv) den Schluss rechtfertigen, dass die Aufwendungen (subjektiv) nicht durch das Streben nach Einnahmen veranlasst sind; ähnlich widersprüchlich BFH v. 23.1.1969 (IV R 36/68, BStBl. II 1969, 340); v. 18.12.1969 (IV R 57/68, BStBl. II 1970, 377): objektive Verhältnisse – Rechnen des Stpfl. mit Gewinn.

**FG-Rechtsprechung:** FG München v. 12.8.1955 und 29.7.1955, EDStZ 1955, 531 und 533, rkr.; FG Berlin v. 30.8.1966 – V 182/63, EFG 1967, 127, rkr.; FG Hamb. v. 21.6.1967 – III 298–300/65, EFG 1967, 606, rkr.; FG Ba.-Württ./Stuttg. v. 27.3.1974 – V 214/73, EFG 1974, 362 (bestätigt BStBl. II 1975, 558): Da die tatsächlichen wirtschaftlichen Vorstellungen und Absichten einer Person idR sich kaum feststellen lassen, muss auf die Verkehrsauffassung oder allgemeine Erfahrungssätze abgestellt werden; FG Düss. v. 13.11.1974 (V 128/69 E, EFG 1975, 194, rkr.): Der Stpfl. muss bei objektiver Betrachtung mit einem wenigstens bescheidenen Nutzen rechnen.

FG Rhld.-Pf. v. 31.3.1977 (III 135/74, EFG 1977, 358, rkr.): Da „die wirtschaftlichen Vorstellungen und Absichten des Steuerpflichtigen meist nur schwer nachprüfbar sind“, sind sie „im Zweifel aus den objektiven Gesamtumständen des Einzelfalls zu erschließen“; FG Berlin v. 14.6.1977 (EFG 1978, 72, rkr.): Die Behauptung des Stpfl., er habe Gewinn erzielen wollen, muss „durch objektivierbare Anhaltspunkte gestützt werden“, Gewinnerzielungsabsicht muss daher objektiv möglich gewesen sein; ebenso Nds. FG v. 26.10.1978 (II 165/74, EFG 1979, 226, rkr.); FG Düss./Köln v. 28.3.1979 (VIII 184/76 E, EFG 1979, 431, rkr.): Ist eine nichtselbständige Tätigkeit so angelegt, dass sie objektiv nicht nachhaltig einen Einnahmeüberschuss erbringen kann, dann spricht dies gegen die Absicht des Stpfl., einen Überschuss zu erzielen; FG Hamb. v.

27.11.1979 (I 134/77, EFG 1980, 188, nrkr., betr. Modeboutique); FG Düss. v. 17.4.1980 (II 100/79 E, EFG 1980, 590, nrkr.): Ein nachhaltiger Überschuss der Ausgaben über die Einnahmen bei Kapitalvermögen spricht gegen die Absicht der Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen und für eine estl. unbeachtliche Vermögensanlage.

## (2) Rechtsprechung seit BFH vom 25.6.1984 (GrS 4/82)

355

**Grundsätze des Großen Senats:** BFH v. 25.6.1984 (GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [764 ff.]) knüpfte zwar an die Rspr. des RFH und BFH an, insbes. soweit objektive Merkmale als Beweisanzeichen für die subjektive Beurteilung herangezogen wurden (in der Rspr. des RFH s. Anm. 353, in der Rspr. des BFH s. Anm. 354), brachte aber im Übrigen zu zahlreichen Fragen der Einkünfteerzielungsabsicht größere Klarheit. Die Grundsätze des Großen Senats und der nachfolgenden Rspr. lassen sich thesenartig wie folgt zusammenfassen:

- Kennzeichnend für die Liebhaberei ist die fehlende Einkünfteerzielungsabsicht des Stpfl., der sich stattdessen von persönlichen (nicht wirtschaftlichen) Motiven leiten lässt (s. Anm. 418 f.);
- Einkünfteerzielungsabsicht ist die Absicht, einen Totalgewinn bzw. Totalüberschuss im strechtl. Sinne zu erzielen (s. Anm. 381 ff.);
- die Absicht, Steuerminderungen durch Steuervorteile zu erzielen, reicht nicht aus (s. Anm. 382);
- die Absicht, einen Totalgewinn bzw. -überschuss zu erzielen, muss als inneres Merkmal aus äußeren, objektiven Beweisanzeichen abgeleitet werden (s. Anm. 410 ff.);
- dies erfordert eine in die Zukunft gerichtete und langfristige Beurteilung (s. Anm. 400) für den jeweiligen VZ (s. Anm. 401), wofür die Verhältnisse eines bereits abgelaufenen Zeitraums wichtige Anhaltspunkte bieten können (s. Anm. 402).

**Folgerechtsprechung:** Die Grundsätze des Beschlusses des Großen Senats haben sich mittlerweile zu einer stRspr. verfestigt. Diese wurde für Teilaspekte weiter präzisiert und konkretisiert. Gleichwohl bleibt der Beschluss nach wie vor maßgebend. Die Rspr. im Einzelnen ist den nachfolgenden Anmerkungen zu Einzelfragen zu entnehmen. An dieser Stelle sollen vor allem wichtige und in der Literatur rezipierte Entscheidungen der letzten Jahre aufgeführt werden (ältere Entscheidungen – Stand 5/1990 – s. im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)):

BFH v. 25.6.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202 (PersGes.); v. 30.9.1997 – IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771 (Eigentumswohnung); v. 22.4.1998 – XI R 10/97, BStBl. II 1998, 663 (Rechtsanwalt); v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861 (Pferdeturnier); v. 15.5.2002 – X R 3/99, BStBl. II 2002, 809 (Übergang zur Liebhaberei); v. 9.7.2002 – IX R 57/00, BStBl. II 2003, 695 (zeitlich befristete Vermietungstätigkeit); v. 31.7.2002 – X R 48/99, BStBl. II 2003, 282 (Betriebsübertragung); v. 28.11.2002 – XI B 12-14/00, NJW 2003, 2479 („Kümmerpraxis“); v. 21.7.2004 – X R 33/03, BStBl. II 2004, 1063 (Bootshandel); v. 6.10.2004 – IX R 30/03, BStBl. II 2005, 386 (aufwendiges Mietobjekt); v. 26.10.2004 – IX R 57/02, BStBl. II 2005, 388 (Ferienwohnung); v. 17.11.2004 – X R 62/01, BStBl. II 2005, 336 (verlustbringendes Geschäftskonzept); v. 14.12.2004 – XI R 6/02, BStBl. II 2005, 392 (Rechtsanwalt mit jahrelangen Verlusten); v. 19.4.2005 – IX R 15/04, BStBl. II 2005, 754 (Fremdfinanzierung mit Lebensversicherungen); v. 19.4.2005 – IX R 10/04, BStBl. II 2005, 692 (historische Mühle); v. 20.6.2006 – X R 3/06, BStBl. II 2006, 870 (Rentenversicherung); v. 24.8.2006 – IX R 15/06, BStBl. II 2007, 256 (Ferienwohnung mit kurzer Vermietungsdauer); BFH v. 10.5.2007 – IX R 7/07, BStBl. II 2007, 873 (Fremdfinanzierung bei VuV); v. 11.10.2007 – IV R 15/05, BStBl. II 2008, 465 (landwirtschaftlicher Pachtbetrieb); v. 28.11.2007 – IX R 9/06, BStBl. II 2008, 515 (Verpachtung un bebauten Grundbesitzes); v.

23.5.2007 – X R 33/04, BStBl. II 2007, 874 (Buchverlag); v. 4.9.2008 – IX R 1/07, BStBl. II 2009, 335 (Verfahrensfragen bei Liebhaberei); v. 27.5.2009 – X R 62/06, juris (Weinverkauf); v. 10.4.2013 – X B 106/12, BFH/NV 2013, 1090 (Dauerverlustbetrieb).

### e) Beibehaltung der Einkünfteerzielungsabsicht als subjektives Tatbestandsmerkmal

#### 356 aa) Ansichten in der Literatur

**Frühere Auffassungen:** Das Schrifttum folgte zunächst überwiegend dem subjektiven Liebhabereibegriff und lehnte den objektiven ab:

FELIX, DSStZ 1965, 327; MEILICKE, FR 1979, 337; KRUSE, StuW 1980, 228; KRUSE, JbFStR 1980/81, 165; SÖFFING, JbFStR 1980/81, 185; aA LEINGÄRTNER, FR 1979, 105 (111); KOCH, FS von Wallis, 1985, 410, betr. § 15 Abs. 2 nF.

**Ablehnung eines subjektiven Tatbestandsmerkmals:** Im neueren Schrifttum finden sich allerdings zunehmend Stimmen, die die Lösung der Problemfälle eher in objektiven Kriterien suchen:

KRUSE, FS Raupach, 2006, 143 (147); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 2 Rn. 23; KIRCHHOF in KSM, § 2 Rn. A 122 (4/1992); KIRCHHOF, DSStR 2007, Beihefter zu Heft 39, 11; ausführlich FALKNER, Die Einkünfteerzielungsabsicht als subjektives Besteuerungsmerkmal, 2009, passim; URBAN, Die Einkünfteerzielungsabsicht in der Systematik des Einkommensteuergesetzes, 2010, 208 ff.

Insbesondere KIRCHHOF (vgl. etwa DSStR 2007, Beihefter zu Heft 39, 11) bezweifelt, dass zur Kennzeichnung des Steuertatbestands auf subjektive Elemente abgestellt werden dürfe. Die Besteuerung knüpfe an die objektive Leistungsfähigkeit an, für die subjektive Elemente nicht den Ausschlag geben dürften (KIRCHHOF in KSM, § 2 Rn. A 122 (4/1992); in diesem Sinne auch ausführlich FALKNER, Die Einkünfteerzielungsabsicht als subjektives Besteuerungsmerkmal, 2009).

**Unmöglichkeit einer Verobjektivierung:** Andere Stimmen in der Literatur stellen das Erfordernis der Einkünfteerzielungsabsicht als subjektives Merkmal nicht grundlegend in Frage, zumindest nicht de lege lata, stellen aber die praktischen Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Einkünfteerzielungsabsicht heraus (so etwa BIRK, BB 2009, 860; ISMER/RIEMER, FR 2011, 455). Die Ermittlung subjektiver Absichten anhand objektiver Kriterien führe zu Rechtsunsicherheiten. In Wahrheit habe sich das Merkmal der Einkünfteerzielungsabsicht längst zu einem nach objektiven Kriterien zu bestimmenden Merkmal entwickelt. Deshalb wird gefordert, der Gesetzgeber solle de lege ferenda – etwa nach dem österreichischen Modell – zu einer verobjektivierten und typisierenden Betrachtung übergehen (BIRK, BB 2009, 860 [861]).

**Aufteilung in zwei Merkmale:** Nach aA soll die bisher vorgenommene Zweistufigkeit der Liebhabereiprüfung um die Komponente der Totalprognose entlastet werden. Diese stelle ein eigenständiges Merkmal des Steuertatbestands dar. Lediglich die eigentliche Prüfung einer Einkünfteerzielungsabsicht soll noch im Rahmen der Liebhabereiprüfung erhalten bleiben (in diesem Sinne ISMER/RIEMER, FR 2011, 455 [462]).

#### 357 bb) Sachgerechtigkeit eines subjektiven Tatbestandsmerkmals

**Lösung de lege lata:** Der grundlegenden Kritik an einem subjektiven Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht ist vor dem Hintergrund der derzeitigen Gesetzeslage nicht zu folgen. So geht die grundlegende Kritik an subjektiven Merkmalen im StRecht fehl (ebenso HEUERMANN, DSStZ 2010, 825).

An vielen Stellen ist die Willensbetätigung der Stpfl. für ihre Besteuerung beachtlich. Erst die Willensbetätigung entscheidet oft darüber, ob ein Vorgang wirtschaftlich der Einkünfteerzielung oder der Einkünfteverwendung zuzuordnen ist. Deshalb greift es zu kurz, wenn ausgeführt wird, die Leistungsfähigkeit entziehe sich als objektive Größe der Konturierung durch subjektive Tatbestandsmerkmale. Es ist zudem ein in der Rspr. völlig normaler Vorgang, dass subjektive Merkmale anhand objektiver Beweisanzeichen ermittelt werden (näher PEZZER, DStR 2007, Beihefter zu Heft 39, 16). Das moderne Schuldstrafrecht kommt beispielsweise ohne eine solche Vorgehensweise nicht aus, ohne dass es trotz der auch hier zu beobachtenden Unsicherheiten eine ernstliche Alternative gäbe. In vielen Bereichen des EStRechts hat sich bereits eine den Erfordernissen der Praxis Rechnung tragende Rspr. etabliert. Dass angesichts subjektiver Merkmale immer Rechtsunsicherheiten verbleiben, liegt in der Natur der Sache und ist hinzunehmen. Die in der Literatur vorgeschlagene Typisierung und Verobjektivierung hätte ihrerseits den Nachteil, vergrößernd zu wirken und möglicherweise zu Lasten der Stpfl. bestimmte Rechtsauffassungen von Rspr. und Verwaltung zu zementieren. Dementsprechend kommt dem subjektiven Element durchaus auch eine Schutzfunktion zu (in diesem Sinne auch ISMER/RIEMER, FR 2011, 455 [459]). Zudem macht der Gesetzgeber deutlich, dass er sich zumindest partiell (vgl. § 15 Abs. 2) zum Erfordernis einer Gewinnerzielungsabsicht bekennt. Eine Differenzierung zwischen Gewinn- und Überschusseinkunftsarten leuchtete wenig ein, so dass eine stringente Verobjektivierung ohne Gesetzesänderung ohnehin kaum sachgerecht wäre kann (aA allerdings KRUSE, FS Raupach, 2006, 143 [147], der meint, der partielle Verweis auf eine Gewinnerzielungsabsicht dürfe nicht verallgemeinert werden). Schließlich mag dem Vorschlag, die Totalprognose im Rahmen der Prüfungsfolge zu verselbständigen, der Vorteil einer verbesserten dogmatischen Stringenz innewohnen. Allerdings bringt er im praktischen Ergebnis gegenüber der gut eingeführten Rspr. des BFH keinen erkennbaren Vorteil. Im Folgenden wird daher weitgehend die BFH-Rspr. zugrunde gelegt und die dort gepflegte zweistufige Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht übernommen.

**Denkbare Lösung de lege ferenda – LiebhabereiVO Österreich:** Eine Verobjektivierung der Einkünfteerzielungsabsicht im Sinne einer Eignung zur Einkünfteerzielung könnte nach hier vertretener Auffassung nur im Wege der Gesetzgebung erfolgen. Ein Vorbild liefert möglicherweise das Vorgehen in Österreich. Dort wurde mit der LiebhabereiVO eine Rechtsgrundlage für eine typisierende und objektivierte Bestimmung von Liebhabereifällen geschaffen, auch wenn begrifflich an einer „Absicht“ angeknüpft wird. Man kann dieser Lösung den Vorteil größerer Rechtssicherheit zuschreiben. Allerdings gehen mit der Vergrößerung und Verallgemeinerung auch Auslegungsmöglichkeiten verloren, die dem Schutz der Stpfl. dienen können.

Im Einzelnen wird nach der LiebhabereiVO das Vorliegen von Liebhaberei vermutet, wenn

- aus der Bewirtschaftung von WG, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB WG, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, LuxusWG) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen, oder
- aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind, oder

– aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten

Verluste entstehen (s. § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung, öBGBI. Nr. 33/1993, zuletzt geändert durch VO v. 14.1.1999, öBGBI. II Nr. 15/1999).

### 3. Rechtsgrundlagen der Einkünfteerzielungsabsicht

#### 358 a) Grundlegende Kritik: Fehlen einer Rechtsgrundlage

**Meinungsstand im Schrifttum:** Schon seit Langem wird im Schrifttum die Auffassung vertreten, für die durchgängige Annahme eines subjektiven Merkmals der Einkünfteerzielungsabsicht bei allen Einkunftsarten fehle es an einer gesetzlichen Grundlage. So meint KRUSE (FS Raupach, 2006, 143 [147]; s. schon früher KRUSE, StuW 1980, 234; KRUSE, JbFStR 1980/81, 165 [184]; ihm folgend SCHULZE-OSTERLOH, JbFStR 1984/85, 267 [282]; ähnlich bereits WITTIG, DStR 1972, 164), außerhalb des geschriebenen Tatbestands des § 15 Abs. 2 mangle es an einer Rechtsgrundlage für die Liebhaberei-Rspr. Vielmehr seien die problematischen Fälle anhand objektiver Kriterien zu lösen. Auch KIRCHHOF ist der Auffassung, das Vorliegen von Einkünften könne vor dem Hintergrund der geltenden Rechtslage nur objektiv bestimmt werden (KIRCHHOF, DStR 2007, Beihefter zu Heft 39, 11). Die Besteuerung knüpfe nicht an innere Motive an, sondern setze lediglich die nach außen tretende Erfüllung des Steuertatbestands voraus.

Im neueren Schrifttum wird hingegen überwiegend davon ausgegangen, dass sich die Rechtsgrundlage aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ableiten lasse und in § 2 Abs. 1 eine positivrechtl. Verortung finde (so etwa BIRK, BB 2009, 860; ESCHER, Steuerliche Liebhaberei und Subjektbezug der Einkünfteerzielungsabsicht, 2005, 29 ff.; LEISNER-EGENSPERGER, DStZ 2010, 790; URBAN, Die Einkünfteerzielungsabsicht, 2010, 109 ff.).

**Rechtsprechung:** Schon nach Ansicht des Preußischen OVG (s. Anm. 352), des RFH (s. Anm. 353) und später auch des BFH (s. Anm. 354) war Rechtsgrundlage für die Behandlung einer Tätigkeit als unbeachtliche Liebhaberei (abgesehen von einer fiskalischen Begründung in den ältesten Entscheidungen), dass das Streben nach nachhaltig positiven Ergebnissen Tatbestandsmerkmal der Einkunftsarten des EStG ist und dieses Merkmal bei der Liebhaberei fehlt.

Der Große Senat (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751) folgert das Erfordernis der Einkünfteerzielungsabsicht ebenso wie gelegentlich der RFH (s. Anm. 353) „aus dem Zweck des EStG, Mittel für die öffentliche Hand zu beschaffen und dabei den Steuerpflichtigen entsprechend seiner Leistungsfähigkeit heranzuziehen“.

Der BFH hat sich zudem gegen den Vorwurf gewehrt, die Rspr. des RFH und BFH zur sog. Liebhaberei (s. Anm. 353–355) verstoße gegen die Bindung des Richters an das Gesetz (vgl. BFH v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289 [292], betr. Großhandelsunternehmen). Dass dies nicht der Fall ist, hat auch das BVerfG bestätigt:

„Die Rechtsprechung des BFH zur „steuerlichen Liebhaberei“ ist verfassungsmäßig unbedenklich und stellt insbesondere keinen gegen Art. 2 Abs. 1 GG iVm. Art. 20 Abs. 3 GG verstoßende rückwirkende steuerschärfende Analogie dar; auch der Übergang vom objektiven zum subjektiven Beurteilungsmaßstab bei der Gewinnerzielungsabsicht ist nicht zu beanstanden“ (BVerfG v. 18.11.1986 – 1 BvR 330/86, DStZ/E 1987, 21). In späteren Entscheidungen setzt das BVerfG die Verfassungskonformität der Liebhaberei-Rspr. voraus: BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, DStR 1998, 1743 (1746).

**b) Normative Verortung der Einkünfteerzielungsabsicht**

**Gewinnung des Merkmals der Einkünfteerzielungsabsicht durch Auslegung:** Gegen die Auffassung, die Rspr. zur fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht/Liebhaberei entbehre einer Rechtsgrundlage, spricht bereits der eindeutige Gesetzeswortlaut (ebenso ESCHER, Steuerliche Liebhaberei und Subjektbezug der Einkünfteerzielungsabsicht, 2005, 14). Zwar wird nur in § 15 Abs. 2 ausdrücklich auf die Gewinnerzielungsabsicht verwiesen. Allerdings haben die übrigen Gewinnerzielungsarten durch Verweisung daran teil. Im Übrigen liegt in der Formulierung des „Erzielens“ in § 2 Abs. 1 ein Hinweis darauf, dass dem eine subjektive Komponente innewohnt. Die Einkünfteerzielungsabsicht ist dem Besteuerungstatbestand grds. immanent und bedarf keiner ausdrücklichen gesetzlichen Erwähnung (ebenso BVerfG v. 18.11.1988 – 1 BvR 330/86, HFR 1988, 34 [35]).

Der Begriff der Liebhaberei ist zwar „kein gesetzliches Tatbestandsmerkmal“ (FG Düss./Köln v. 28.3.1979 – VIII 184/76 E, EFG 1979, 431, rkr.). Richtig ist aber die Umkehrung dieses Satzes: Die Absicht der Erzielung von Gewinnen oder Einnahmeüberschüssen ist uE ein durch Auslegung zu gewinnendes Tatbestandsmerkmal des Einkünftebegriffs.

LANG, StuW 1981, 223; aA CREZELIUS, StuW 1981, 121.

Die Nichtberücksichtigung der Ergebnisse einer Liebhaberei folgt uE daraus, dass § 2 Abs. 1 Satz 1 als Voraussetzung der objektiven StPfl. die „Erzielung“ von Einkünften der in §§ 13–24 genannten Art fordert (s. Anm. 57). Der Rechtsgrund der Liebhaberei ist daher uE darin zu sehen, dass es nach dem System des EStG eine mit den Tatbeständen des Abs. 1 Nr. 1–7 festgelegte Sphäre der Einkünfteerzielung (Erwerbssphäre) gibt und eine nicht estl. relevante Privatsphäre, die als Einkünfteverwendung gekennzeichnet wird. Steuerbare Einnahmen wie abzugsfähige Aufwendungen als Bestandteil der Einkünfte liegen nur vor, soweit die Einnahmen und Aufwendungen durch eine auf Einkünfteerzielung gerichtete Leistung des StPfl. veranlasst sind (in diesem Sinne auch BIRK, BB 2009, 860).

Nach zutreffender Auffassung des BFH gehört es zu den Kennzeichen der Einkünftearten, „daß die ihnen zugrundeliegenden Tätigkeiten oder Vermögensnutzungen auf eine größere Zahl von Jahren gesehen, der Erzielung positiver Einkünfte oder Überschüsse dienen“ (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [766]). Darin liegt der Grund dafür, dass nach Auffassung des BFH v. 19.11.1985 (VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289 [290]) bei betrieblichen Einkünften der Aufnahme des Tatbestandsmerkmals „Gewinnerzielungsabsicht“ in § 15 Abs. 2 nur klarstellende Bedeutung zukommt (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, setzt die Begriffe „Gewinnerzielungsabsicht“ und „Gewinnabsicht“ gleich). Dem entspricht es, wenn die neuere Rspr. des BFH auch bei Überschusseinkünften (§ 2 Abs. 1 Nr. 4–7) eine estrechtl. relevante Betätigung oder Vermögensnutzung nur dann als gegeben ansieht, wenn die Absicht besteht, auf Dauer gesehen nachhaltige Überschüsse zu erzielen.

BFH v. 21.10.1980 – VIII R 81/79, BStBl. II 1981, 452, betr. Einkünfte aus VuV; v. 21.7.1981 – VIII R 154/76, BStBl. II 1982, 37; v. 23.3.1982 – VIII R 132/80, BStBl. II 1982, 463, betr. Einkünfte aus Kapitalvermögen; v. 30.9.1997 – IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771, betr. Dauervermietungsstätigkeit; v. 5.11.2002 – IX R 48/01, BStBl. II 2003, 646, betr. die Unterschreitung der Marktmiete bei VuV.

**Das Leistungsfähigkeitsprinzip** des EStG rechtfertigt uE die Behandlung einer Tätigkeit als estl. unbeachtliche Liebhaberei (ebenso BIRK, BB 2009, 860; ESCHER, Steuerliche Liebhaberei und Subjektbezug der Einkünfteerzielungsabsicht, 2005, 29 ff.; URBAN, Die Einkünfteerzielungsabsicht, 2010, 109 ff.; aA

SCHULZE-OSTERLOH, JbFStR 1984/85, 267 [271]). Die ESt soll den wirtschaftlich leistungsfähigen Stpfl. belasten. Einkünfte sind die Ergebnisse von Leistungen des Stpfl. (oder seines Rechtsvorgängers). Das EStG knüpft die StPflcht in § 2 Abs. 1 Satz 1 an Tätigkeiten, die dazu bestimmt oder wenigstens geeignet sind, nachhaltig positive Ergebnisse zu erbringen. Es unterscheidet davon Aufwendungen des Stpfl. außerhalb jener werbenden Tätigkeit (außerhalb der Einkünfteerzielung), Aufwendungen im Rahmen der sog. Einkommensverwendung, die stl. unberücksichtigt bleiben sollen, soweit ihre Berücksichtigung nicht ausdrücklich zugelassen wird wie bei SA und agB (vgl. auch § 12 und § 4 Abs. 5). Es ist auch auf den Begriff der BA zu verweisen: Wenn der Stpfl. eine Tätigkeit nachhaltig ausübt, ohne Einnahmen zu erzielen und erzielen zu wollen, unterhält er nicht einen „Betrieb“ (s. zum Begriff des Betriebs Vor §§ 4–7 Anm. 84 ff.), die Ausgaben dienen nicht einem Betrieb und sind daher nicht betrieblich veranlasst (§ 4 Abs. 4) und nicht BA; Entsprechendes gilt für WK (s. § 9 Abs. 1 Satz 1). Es kann nicht anders sein, wenn der Stpfl. zwar Einnahmen erzielt, die Ausgaben aber nachhaltig größer sind und er dies will. Dann will er nicht erwerben, sondern Vermögen oder andere Einkünfte zur Deckung der Verluste verbrauchen. Es wird zwar eingewendet, auch freiwillig verursachte nachhaltige Verluste minderten die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Stpfl.; aber die Verlusterzielung bedeutet wirtschaftlich Verwertung von Vermögen oder übrigen Einkünften aus Gründen, die außerhalb einer auf die Stärkung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Stpfl. gerichteten Tätigkeit liegen (glA JOB, AG 1980, 104). Deshalb ist uE davon auszugehen, dass unter die Einkunftsarten iSd. § 2 Abs. 1 nicht die Ergebnisse solcher Leistungen des Stpfl. fallen, die – statt einer Stärkung seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – dem Verbrauch verfügbaren Vermögens oder Einkommens dienen. Jedenfalls dient eine Tätigkeit, die nachhaltig beabsichtigte oder bewusst in Kauf genommene negative Ergebnisse zeitigt, nicht einer Stärkung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Stpfl. und liegt deshalb außerhalb der Einkunftserzielung.

**Weitere Rechtsgrundlagen (§ 1 Abs. 1 GewStDV 1968; § 15 Abs. 2 EStG):**

Das Erfordernis der Einkünfteerzielungsabsicht ergibt sich bei Einkünften aus Gewerbebetrieb seit 1984 neben § 2 Abs. 1 auch aus § 15 Abs. 2 (zuvor aus § 1 Abs. 1 GewStDV 1968), wo die Gewinnerzielungsabsicht (Gewinnabsicht) zu den ausdrücklich erwähnten gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen gehört (vgl. BFH v. 14.3.1985 – IV R 8/84, BStBl. II 1985, 424 [425], betr. Erfinder). Die Vorschrift des § 15 Abs. 2 hat aber insoweit nur klarstellende Bedeutung (so BFH v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289 [290], unter Bezugnahme auf BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [766]; s. dazu Anm. 355). Aber auch bei den Einkunftsarten „selbständige Arbeit“ und „Land- und Forstwirtschaft“ gehört die Gewinnerzielungsabsicht zu den gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen.

Vgl. BFH v. 23.5.1985 – IV R 84/82, BStBl. II 1985, 515 (516), betr. selbständige Arbeit; v. 26.6.1985 – IV R 149/83, BStBl. II 1985, 549 (550), betr. Forstbetrieb.

Dies folgt uE seit 1984 schon aus dem „wenn-Satz“ in § 15 Abs. 2, wo die Gewinnerzielungsabsicht als gemeinsames Tatbestandsmerkmal der betrieblichen Einkunftsarten vorausgesetzt wird:

„Eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird, ... ist Gewerbebetrieb, wenn die Behandlung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft, noch als Ausübung eines freien Berufs, noch als Ausübung einer anderen selbständigen Arbeit anzusehen ist.“

#### 4. Anwendungsbereich der Einkünfteerzielungsabsicht

**Schrifttum:** POTT, Die Führung von Verlustunternehmen als verdeckte Gewinnausschüttung – Zur Ergebnissaldierung zwischen Gewinnunternehmen und Verlustunternehmen, *StuW* 1979, 321; BAYER, Die Liebhaberei im Steuerrecht, Tübingen 1981; GROH, Gewinnerzielungsabsicht und Mitunternehmerschaft, *DB* 1984, 2424; HERZIG/KESSLER, Die begrenzte Steuerrechtsfähigkeit von Personennmehrheiten, *DB* 1985, 2476; SCHULZE-OSTERLOH, Gemeinschaftliche Einkunftserzielung oder Liebhaberei, *FR* 1985, 197; PEZZER, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, Köln 1986; BEIERL, Die Einkünftequalifikation bei gemeinsamer wirtschaftlicher Betätigung im Einkommensteuerrecht, Berlin 1987; WASSERMAYER, Einige grundsätzliche Überlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, *DB* 1987, 1113; UELNER/RAUPACH, Das Gemeinschaftsunternehmen, Gestaltung und Besteuerung (Körperschaftsteuer, Vermögensteuer, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer), *JbFStR* 1988/89, 211, 272 und 295; LOHAUS, Zur außerbetrieblichen Sphäre der Kapitalgesellschaft, *StuW* 1989, 358; DÖLLERER, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften, Heidelberg, 2. Aufl. 1990; JAKOB/HÖRMANN, Zur Einkünfteerzielungsabsicht bei gemeinsamer wirtschaftlicher Betätigung, *FR* 1990, 33; PFERDMENGENS, Einkünfteerzielungsabsicht, Düsseldorf 1990; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, Köln, 9. Aufl. 1993; PEZZER, Körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte jenseits der sieben Einkunftsarten?, *StuW* 1998, 76; ESCHER, Steuerliche Liebhaberei und Subjektbezug der Einkünfteerzielungsabsicht, Aachen 2005; KISTER, Liebhaberei bei Kapitalgesellschaften, Aachen 2005; SOMMER, Einkünfteerzielungsabsicht oder Liebhaberei?, *SteuStud.* 2005, 241; HÜTTEMANN, Liebhaberei bei Kapitalgesellschaften, in KIRCHHOF/K. SCHMIDT/SCHÖN/VOGEL (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, *FS Arndt Raupach*, Köln 2006, 495; NIPPERT, Die außerbetriebliche Sphäre der Kapitalgesellschaft, Aachen 2006; BRK, Liebhaberei im Ertragsteuerrecht, *BB* 2009, 860; KLOCKE, Die Verlustverrechnung bei Eigenesellschaften im Körperschaftsteuerrecht, § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 und Abs. 9 KStG, Aachen 2010.

##### a) Einkommensteuerpflichtige

370

Die Rspr. zum Erfordernis der Einkünfteerzielungsabsicht und zur Unbeachtlichkeit von Einkünften aus sog. Liebhabereitätigkeiten knüpft an die Tatbestände der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 1–7 an und gilt für alle beschränkt und unbeschränkt stpfl. natürlichen Personen. Dies folgt uE schon daraus, dass § 2 Abs. 1 Satz 1 die „Erzielung“ von Einkünften als Steuergegenstand nennt (s. Anm. 57).

##### b) Einkunftsarten

371

**Grundsatz:** Die Rspr. zur Liebhaberei gilt grds. für alle Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1; sie gewinnt Bedeutung insbes. für Tätigkeiten, die nach der Lebenserfahrung eng mit persönlichen Neigungen verbunden sind: zB bei LuF (vor allem, wenn sie von hochverdienenden Nichtlandwirten betrieben wird); Pferdezucht, Reitbetriebe bei Einkünften aus Gewerbebetrieb; Tätigkeit als Künstler, Privatgelehrter oder Erfinder bei selbständiger Arbeit; bei Bauherrengemeinschaften, Mietkaufmodellen und Verlustzuweisungsgesellschaften. Dagegen besteht bei Gewerbebetrieben ein erster Anschein der Gewinnerzielungsabsicht (s. Anm. 460); bei nichtselbständiger Arbeit ist Liebhaberei selten (s. Anm. 462).

**Einzelne Einkunftsarten:** Zu den Besonderheiten einzelner Einkunftsarten s. ausführlich Anm. 458 ff.

**Private Veräußerungsgeschäfte:** Nicht einheitlich beurteilt wird die Frage, ob für die Verwirklichung von § 23 eine Einkünfteerzielungsabsicht erforderlich ist (vgl. allgemein FALKNER, *DStR* 2010, 788; dagegen WEBER-GRELLET in SCHMIDT,

34. Aufl. 2015, § 23 Rn. 3, 55; WERNSMANN in KSM, § 23 Rn. A 2 [4/2014]). Nach aA ist auch bei den privaten Veräußerungsgeschäften eine Einkünfteerzielungsabsicht erforderlich, diese sei jedoch durch die vergleichsweise kurzen Haltefristen objektiviert und typisiert (so BFH v. 2.5.2000 – IX R 74/96, BStBl. II 2000, 469; GLENK in BLÜMICH, § 23 Rn. 13 [8/2012]; HOHEISEL in LBP, § 23, Rn. 35 [4/2014]). Die enge Tatbestandsfassung und die Konzentration auf den Einmaltatbestand der Veräußerung schließt uE das ungeschriebene Erfordernis einer Einkünfteerzielungsabsicht aus. Vor dem Hintergrund einer Veräußerungsfrist von teilweise zehn Jahren erscheint die Annahme einer Typisierung nicht überzeugend. Die Problematik wurde durch den gesetzgeberischen Ausschluss von WG des täglichen Gebrauchs aus dem Anwendungsbereich des § 23 durch das JStG 2010 in seiner praktischen Bedeutung entschärft (dazu ausführlich § 23 Anm. 158).

### 372 c) Anwendung auf Personengesellschaften

**Grundsatz:** Da die PersGes. – wenn sie Außengesellschaft ist – nach der Rspr. des BFH Subjekt der Einkünfterzielung ist (vgl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751), muss sie selbst durch ihre Tätigkeit (dh. durch die Tätigkeit der Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit) den Tatbestand einer Einkünfterart des § 2 Abs. 1 Nr. 1–7 iVm. §§ 13–24 erfüllen. Da zu den Tatbestandsmerkmalen auch die Einkünfteerzielungsabsicht gehört, muss diese PersGes. selbst mit Einkünfteerzielungsabsicht tätig werden (vgl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [765]; zust. SCHULZE-OSTERLOH, FR 1985, 197; v. 25.6.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202; v. 21.11.2000 – IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789).

#### Mitunternehmenschaften:

► *Gewinnerzielungsabsicht der Personengesellschaft:* Die Gewinnerzielungsabsicht muss bei der PersGes. vorliegen und auf eine Mehrung des BV der Gesellschaft gerichtet sein, welches allerdings „in Gestalt von Sonderbetriebsvermögen“ der Gesellschafter durch § 15 Abs. 1 Nr. 2 um die dort genannten Vergütungen erweitert wird (so BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [765 f.]). Es kommt dabei auf einen betrieblichen Totalgewinn (s. Anm. 385) von Beginn bis zum Ende der strechtl. Tätigkeit der PersGes. an, unabhängig von einem Gesellschafterwechsel (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [766]).

► *Gewinnerzielungsabsicht des einzelnen Gesellschafters:* Um Mitunternehmer zu sein, muss der einzelne Gesellschafter Mitunternehmerrisiko tragen, damit ihm Gewinn- bzw. Verlustanteile an dem (mit Gewinnerzielungsabsicht betriebenen) Unternehmen zugerechnet werden können. Im Unterschied zur Einkünfteerzielungsabsicht als subjektives Merkmal (s. Anm. 410 ff.) kommt es für das Mitunternehmerrisiko nach Auffassung des Großen Senats allein auf die objektive Möglichkeit zur Teilhabe an einer BVMehrung an, ein subjektives Element ist darin nicht enthalten (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [770]). Die spätere Rspr. (vgl. BFH v. 28.11.1985 – IV R 13/83, BFH/NV 1986, 332; v. 21.11.2000 – IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789; v. 4.11.2003 – VIII R 38/01, HFR 2004, 1202 [1204]) und ein Teil des Schrifttums verlangen dagegen Gewinnerzielungsabsicht auch auf der Ebene des einzelnen Mitunternehmers (vgl. GROH, DB 1984, 2427; JAKOB/HÖRMANN, FR 1990, 33; ESCHER, Steuerliche Liebhaberei und Subjektbezug der Einkünfteerzielungsabsicht, 2005, 131; SOMMER, SteuStud. 2005, 241 [252]; WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 15 Rn. 183). Dem ist mit der Erwägung zuzustimmen, dass ohne das Merkmal der Einkünfte-

teerzielungsabsicht die Annahme stpfl. Einkünfte ausgeschlossen ist. Auch eine Zurechnung kommt hier nicht in Betracht.

#### **Vermögensverwaltende Personengesellschaften:**

► *Einkünfteerzielungsabsicht der Personengesellschaft:* Für vermögensverwaltende PersGes. gilt – falls sie Außengesellschaften sind – Entsprechendes wie für Mitunternehmerschaften. Auch sie sind Subjekt der Einkünfterzielung: Der Überschuss der bei der PersGes. (zB einer Immobilien KG) zu- bzw. abgeflossenen Einnahmen und WK (§§ 8, 9, 11) ist den Gesellschaftern zuzurechnen (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [762]). Erforderlich ist daher, dass die PersGes. mit Einkünfteerzielungsabsicht tätig wird. Erstrebt werden muss ein positives Gesamtergebnis in der Zeit der voraussichtlichen Vermögensnutzung (Totalüberschuss, vgl. BFH v. 31.3.1987 – IX R 111/86, BStBl. II 1987, 668 [669]), wobei allerdings stfreie Veräußerungsgewinne nicht einzubeziehen sind (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [766]).

► *Einkünfteerzielungsabsicht des einzelnen Gesellschafters:* Nach Auffassung der Rspr. ist im Anschluss an BFH v. 25.6.1984 (GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751) auch zu prüfen, ob der einzelne Gesellschafter aus seiner Beteiligung an der PersGes. auf Dauer gesehen nachhaltig Überschüsse zu erzielen beabsichtigt (so BFH v. 7.4.1987 – IX R 103/85, BStBl. II 1987, 707 [710]; v. 3.3.1989 – IX B 70/88, BFH/NV 1990, 26).

**Personengesellschaft mit ganz oder teilweise fehlender Einkünfteerzielungsabsicht:** Für die Frage der Einkünfteerzielungsabsicht sind verschiedene wirtschaftlich eigenständige Betätigungen (s. auch Anm. 390) der PersGes. für sich zu betrachten (BFH v. 25.6.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202; glA WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 15 Rn. 29 mwN). Eine PersGes. kann demzufolge ganz oder teilweise ohne estl. Relevanz tätig werden. Eine ohne Gewinnerzielungsabsicht tätige PersGes. erfüllt nicht den Tatbestand eines Gewerbebetriebs iSd. § 15 Abs. 2 und ist daher keine Mitunternehmerschaft. Da ihr die Gewinnerzielungsabsicht fehlt, wird sie auch durch Beteiligung einer KapGes. nicht gem. § 15 Abs. 3 zur Mitunternehmerschaft (vgl. UELNER/RAUPACH, JbFSr 1988/89, 211 [272, 295]).

► *Private Sphäre einer Personengesellschaft:* Der BFH hält es für möglich, dass eine PersGes. eine private Sphäre unterhält und zum handelsrechtl. Gesamthandsvermögen gehörendes PV hat (so BFH v. 30.6.1987 – VIII R 353/82, BStBl. II 1988, 418 [420/21]; v. 23.4.2013 – VIII R 4/10, BStBl. II 2013, 615). In der Entscheidung BFH v. 11.5.1989 (IV R 56/87, BStBl. II 1989, 657) wurde dies damit begründet, dass es sich beim Gesellschaftsvermögen um gemeinsames Vermögen der Gesellschafter handle.

► *Personengesellschaft ohne Einkünfteerzielungsabsicht (insbesondere Hilfs Gesellschaften):* Ist eine PersGes. ohne eigene Einkünfteerzielungsabsicht tätig, so schließt das nicht aus, dass die Gesellschafter ihre Beteiligung zur Einkünfterzielung einsetzen. Dies kann zB der Fall sein, wenn eine PersGes., für die gewerblichen Betriebe ihre Gesellschafter unterstützend nur gegen Kostenersatz tätig ist. Dies ist verbreitet bei PersGes., die als sog. Gemeinschaftsunternehmen ihrer Gesellschafter nach dem sog. Kostenübertragungsmodell arbeiten (vgl. UELNER/RAUPACH, JbFSr 1988/89, 211 [272, 295]). Solche „Hilfsgesellschaften“, die ohne eigene Einkünfteerzielungsabsicht tätig werden, verwirklichen estl. nicht selbst den Tatbestand einer Einkunftsart, sie sind kein stl. relevantes selbständiges Gebilde; vielmehr sind „alle von der Gesellschaft ergriffenen Maßnahmen ... anteilmäßig den Gesellschaftern“ zuzurechnen (BFH v. 6.2.1986 – IV R 133/85, BStBl. II

1986, 666 [668], betr. Grundstückerschließungsgesellschaft, in die Landwirte zur Durchführung des Umlegungsverfahrens Grundstücke ihres BV eingebracht hatten).

Vgl. weiter BFH v. 14.4.1972 – IV R 172/69, BStBl. II 1972, 599, betr. gemeinsam betriebenes Flugzeug; OFD Frankfurt v. 26.3.1982, StEK GewStG § 2 Abs. 1 Nr. 45, betr. Laborgemeinschaft; BdF v. 25.3.1987, StEK EStG § 15 Nr. 156, betr. medizinische Gerätegemeinschaft; GROH, DB 1984, 2427, betr. gemeinsam von Ärzten betriebenes Krankenhaus.

Für solche Gesellschaften ist eine einheitliche Feststellung durchzuführen, in der die Aufwendungen festgestellt und aufgeteilt werden (so zutr. GROH, DB 1984, 2427; VO zu § 180 Abs. 2 AO, BStBl. I 1987, 2; hierzu BMF v. 27.2.1987, BStBl. I 1987, 362).

**Innengesellschaften** sind nicht selbst Subjekt der Gewinnerzielung (BFH v. 12.11.1985 – VIII R 364/83, BStBl. II 1986, 311 [313]; v. 5.2.2014 – X R 1/12, BFH/NV 2014, 1117). Die Gewinnerzielungsabsicht muss daher beim Inhaber des Unternehmens gegeben sein, an dem die Innengesellschaft besteht. Vom Vorhandensein oder Fehlen eines Mitunternehmerrisikos hängt es ab, ob der (stille) Gesellschafter Mitunternehmer ist oder bei entsprechender Einkünfteerzielungsabsicht Einkünfte aus Kapitalvermögen bezieht (§ 20 Abs. 1 Nr. 4).

#### d) Anwendung bei anderen Steuerarten

##### 373 aa) Körperschaftsteuer

**Grundfragen und frühere Rechtsentwicklung:** Die Frage der Anwendung der Liebhabereigrundsätze auch auf KStSubjekte wurde lange Zeit nicht einheitlich beurteilt. Dafür kann angeführt werden, dass § 8 Abs. 1 KStG auf das EStG und damit auch dessen Grundsätze der Einkünfteerzielungsabsicht verweist. Fraglich ist aber, ob aus § 8 Abs. 2 KStG, wonach bei nach dem HGB buchführungspflichtigen Stpfl. alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu betrachten sind, gefolgert werden kann, dass bei KapGes. und Genossenschaften auch ohne Gewinnerzielungsabsicht gewerbliche Einkünfte vorliegen. Die Rspr. des BFH hatte diese Frage für die früher in § 16 KStDV bis 1968 enthaltene Regelung verneint und daher auch bei KapGes. Liebhaberei angenommen.

Vgl. BFH v. 7.11.1963 – IV 117/60 S, BStBl. II 1964, 181 (betr. Jagdpachtkosten einer AG); v. 2.11.1965 – I 221/62 S, BStBl. II 1966, 255, und v. 4.3.1970 – I R 123/68, BStBl. II 1970, 470 (beide betr. Gestüt). Liebhaberei bei KapGes. würde auch späterhin inzidenter bejaht: vgl. BFH v. 7.7.1976 – I R 180/74, BStBl. II 1976, 753 (754); v. 24.9.1980 – I R 88/77, BStBl. II 1981, 108 (109); v. 30.6.1987 – VIII R 353/82, BStBl. II 1988, 418 (420). Der BGH schloss sich dem an (BGH v. 28.1.1987, DStR 1987, 209; BB 1987, Beilage zu Heft 9).

Das Schrifttum war geteilter Auffassung: Zust. POTT, StuW 1979, 321; JOB, AG 1980, 100; BAYER, Die Liebhaberei im Steuerrecht, 1981, 105–107; DÖLLERER, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften, 2. Aufl. 1990, 43 ff.; aA KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 504; PEZZER, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, 1986, 78 ff.; WASERMEYER, DB 1987, 1113 (1114 f.); LOHAUS, StuW 1989, 358.

**BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95:** In seinem „Segelyacht-Urteil“ v. 4.12.1996 (I R 54/95, BFHE 182, 123; FR 1997, 311) führte der BFH in Abkehr von seiner bisherigen Rspr. aus, eine KapGes. könne keine außerbetriebliche Sphäre haben, weil es im KStG an Vorschriften fehle, die die Überführung von WG aus dem BV in das außerbetriebliche Vermögen der KapGes. und umgekehrt erfassen. Die Annahme von PV im KStG müsste zu einer Gesetzeslücke führen. Daher müsse das gesamte Vermögen einer KapGes. in der StBil. angesetzt werden.

Folglich verbietet sich nach Ansicht des BFH die Verneinung gewerblicher Einkünfte. Vielmehr sind privat veranlasste Kosten im Wege der vGA-Grundsätze zu neutralisieren.

**Mittlerweile haben sich diese Grundsätze zu einer ständigen Rechtsprechung verdichtet** (so etwa BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961; v. 16.1.2014 – I R 21/12, BStBl. II. 2014, 531). Die Rspr. geht allerdings davon aus, dass bei der Prüfung einer vGA inhaltlich doch auf die Liebhaberei-Grundsätze abzustellen sei (BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961 – Tz. 18; v. 17.11.2004 – I R 56/03, BFH/NV 2005, 301).

**Auffassungen im Schrifttum:** In der Literatur ist diese Rspr. von Anfang an zT auf Zustimmung gestoßen (vgl. etwa GOSCH in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 8 KStG Rn. 955, mwN), teilweise aber auch kritisiert worden (etwa PEZZER, *StuW* 1998, 76; HÜTTEMANN, FS Raupach, 2006, 495). Sie gehe von Annahmen aus, die nicht zwingend seien, und führe zu gekünstelten und unsachgemäßen Ergebnissen. Stattdessen wird vorgeschlagen, auch unter Geltung von § 8 Abs. 2 KStG eine außerbetriebliche Sphäre von KapGes. anzuerkennen. Dem stehe weder der Wortlaut noch die Systematik von § 8 Abs. 2 KStG entgegen (HÜTTEMANN, FS Raupach, 2006, 495 [498]; NIPPERT, *Die außerbetriebliche Sphäre der Kapitalgesellschaft*, 2006, 193 ff.; BIRK, BB 2009, 860 [865]). Andere akzeptieren zwar, dass es an einer außerbetrieblichen Sphäre fehlt, fordern dann aber die konsequente Anwendung der vGA-Grundsätze, ohne wiederum auf die Liebhaberei abzustellen (KISTER, *Liebhaberei bei Kapitalgesellschaften*, 2005, 134; KLOCKE, *Die Verlustverrechnung bei Eigengesellschaften im Körperschaftsteuerrecht*, 2010, 33). Richtigerweise wird man dem BFH zwar im Ergebnis, nicht aber hinsichtlich der Begründung folgen können. Aus § 8 Abs. 2 KStG folgt nicht, dass eine außerbetriebliche Sphäre von KapGes. nicht möglich wäre. Vielmehr setzt auch § 8 Abs. 2 KStG eine Gewinnerzielungsabsicht voraus. Anderenfalls fehlt es bereits am Merkmal der Einkünfte. Entscheidet man in diesem Sinne, so bedarf es des Umwegs über die vGA-Grundsätze nicht mehr, sondern es können gleich die bekannten Liebhaberei-Grundsätze angewandt werden.

**Gesetzgeberische Entscheidung in § 8 Abs. 7 KStG?** Allerdings könnte man annehmen, der Gesetzgeber habe in § 8 Abs. 7 KStG nF die Grundsätze der BFH-Rspr. übernommen und damit die diskutierte Frage entschieden. Richtig ist, dass die Vorschrift die Anwendung der vGA-Grundsätze in den erfassten Konstellationen voraussetzt. Allerdings ginge es zu weit, hieraus im Umkehrschluss zu folgern, der Gesetzgeber habe über den von § 8 Abs. 7 KStG geregelten Sonderfall hinaus die Frage der außerbetrieblichen Sphäre von KapGes. abschließend regeln wollen. Vielmehr wurde für den Sonderbereich der BgA Art iSv. § 4 KStG nun gesetzlich die vormals umstrittene Frage entschieden, ob dauerdefizitäre Betriebe der öffentlichen Hand nach Liebhaberei-Grundsätzen zu behandeln seien (s. § 8 KStG Anm. 502 mwN). Eine weitergehende Bedeutung hat die Vorschrift nicht. Es bleibt auch angesichts der gesetzlichen Neuregelung bei den gefundenen Ergebnissen.

#### bb) Gewerbesteuer

374

Die Gewinnerzielungsabsicht als Tatbestandsmerkmal für den Einkunftstatbestand nach § 15 und als Tatbestandsmerkmal des Gewerbebetriebs iSv. § 2 GewStG sind von der Rspr. stets gleich verstanden worden.

Bis zum SteuerbereinigungsG 1986 v. 19.12.1985 (BStBl. I 1985, 735) bestimmte sich die Gewinnerzielungsabsicht nach § 2 Abs. 1 GewStG iVm. § 1 Abs. 1 Satz 2 GewStDV. Mit dem SteuerbereinigungsG 1986 wurde die Definition des Gewerbebetriebs in § 15 Abs. 2 Satz 1 übernommen und in § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG auf diese Vorschrift verwiesen.

### 375 cc) Umsatzsteuer

Die ertragstl. Behandlung einer Tätigkeit als Liebhaberei ist für die unstrechtl. Würdigung unbeachtlich (FG Bremen v. 29.8.1988 – II 102/88 V, EFG 1988, 597, rkr.). Eine Unternehmertätigkeit iSd. UStG kann auch dann ausgeübt werden, wenn die Gewinnerzielungsabsicht fehlt (§ 2 Abs. 1 Satz 3 UStG); vgl. allgemein zur Unbeachtlichkeit der estrechtl. Beurteilung einer Betätigung für die unstrechtl. Würdigung BFH v. 12.12.1985 – V R 25/78, BStBl. II 1986, 216.

### 376 dd) Bewertungsrecht

Die Bewertung von WG bzw. wirtschaftlichen Einheiten nach dem BewG erfolgt grds. unabhängig davon, ob ein Stpfl. die Erzielung von Einkünften nach dem EStG beabsichtigt. Das Bewertungsrecht knüpft an objektive Merkmale an. Dies schließt aber nicht aus, dass einzelne Begriffe im BewG und im EStG in gleicher Weise verwandt werden, s. sogleich „Betriebsvermögen“ zum Begriff des Gewerbebetriebs.

**Land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§ 33 BewG):** Der bewertungsrechtl. Begriff der LuF setzt eine Erzeugung des Erwerbs wegen nicht voraus; deshalb sind auch land- und forstwirtschaftliche Betriebe, die ohne Gewinnabsicht betrieben werden, land- und forstwirtschaftliche Betriebe iSd. Bewertungsrechts (so BFH v. 18.12.1985 – II B 35/85, BStBl. II 1986, 282; unter Hinweis auf RFH v. 17.12.1931 – III A 825/31, RStBl. 1932, 330).

**Betriebsvermögen (§ 95 BewG):** Der Begriff des Gewerbebetriebs in § 95 BewG wird im Bewertungsrecht wie in § 15 Abs. 2 ausgelegt, so dass ohne Gewinnerzielungsabsicht auch kein BV gegeben ist.

**Betriebsvermögen freier Berufe (§ 96 BewG):** Durch § 96 BewG wird das BV freier Berufe dem Gewerbebetrieb gleichgestellt. Deshalb wird § 96 BewG auf Liebhabereibetriebe von Freiberuflern ebenso wie auf Liebhaberei-Gewerbebetriebe für nicht anwendbar gehalten.

377–379 Einstweilen frei.

## 5. Erste Stufe: Prüfung des Totalerfolgs

### 380 a) Zweistufige Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht

**BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82:** Der Große Senat des BFH v. 25.6.1984 (GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751) hat die bis dahin zwischen subjektiver und objektiver Beurteilung schwankende Rspr. zur Liebhaberei (s. Anm. 352–355) dahingehend präzisiert, dass Kennzeichen der Liebhaberei die fehlende Einkünfteerzielungsabsicht ist, während objektive Kriterien, mit denen bisher das Vorliegen oder Fehlen einer Einkünfteerzielung belegt wurde, nach BFH v. 25.6.1984 (GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751) nunmehr nur noch „Beweisanzeichen“ darstellen.

Die nach der bisherigen Rspr. des BFH zur Liebhaberei geltenden Grundsätze haben weiter „dadurch eine neue Perspektive erhalten, dass der Große Senat – im Gegensatz zur bisherigen Rechtsprechung ... – die Gewinnerzielungsabsicht

als Streben nach Betriebsvermögensmehrung in Gestalt eines Totalgewinns, d.h. eines positiven Gesamtergebnisses des Betriebs von der Gründung bis zur Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation definiert“ (so BFH v. 21.3.1985 – IV R 25/82, BStBl. II 1985, 399 [400]).

„Für die Berücksichtigung solcher Verluste genügte ...“ bisher „die Feststellung, daß in Zukunft nachhaltige wenn auch bescheidene Gewinne erwirtschaftet werden können, wobei das Gewicht auf der Nachhaltigkeit der Gewinne, nicht auf ihrer Höhe lag“ (so BFH v. 21.3.1985 – IV R 25/82, BStBl. II 1985, 399, unter Berufung auf BFH v. 6.3.1980 – IV R 182/78, BStBl. II 1980, 718).

**Prüfungsfolge:** Seit der Entscheidung des Großen Senats prüft die Rspr. das Vorliegen von Einkünfteerzielungsabsicht im Rahmen einer zweistufigen Prüfungsfolge. Zunächst ist im Wege einer Totalerfolgsprognose zu ermitteln, ob für die entsprechende Tätigkeit langfristig mit einem Gewinn oder Überschuss zu rechnen ist (s. Anm. 381 ff.). Lässt sich ein solcher Totalerfolg bejahen, ist die Prüfung beendet und die erforderliche Einkünfteerzielungsabsicht kann ohne Weiteres bejaht werden. Ist die Prognose indes negativ, so ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, wie der Stpfl. subjektiv zu den zu erwartenden Verlusten steht. Hier sind die zur Verfügung stehenden objektiven Beweisanzeichen eingehend zu würdigen (s. Anm. 410 ff.).

**Abweichende Auffassungen:** Es wurde bereits ausgeführt, dass es auch abweichende Auffassungen zur Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht bzw. der Liebhaberei gibt. Diese sind auf der Grundlage des hier vertretenen subjektiven Verständnisses jedoch abzulehnen (näher Anm. 356 f.).

#### b) Streben nach Totalgewinn bzw. Totalüberschuss (Totalerfolg)

##### aa) Gewinn- bzw. Überschusserzielungsabsicht erforderlich, Kostendeckungsabsicht oder Streben nach finanzwirtschaftlichem Überschuss (Cashflow) nicht ausreichend

381

**Überblick:** Seit BFH v. 25.6.1984 (GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [765]) wird das entscheidende Kriterium der Einkünfteerzielungsabsicht in dem Bestreben nach einem Totalgewinn bzw. -überschuss gesehen, der nach estl. Vorschriften zu ermitteln ist.

Dies bedeutet: Erforderlich ist

- eine Gewinn- bzw. Überschusserzielungsabsicht, Kostendeckungsabsicht oder Streben nach positivem Cashflow reicht nicht aus;
- ein Streben nach positiven, gemäß stl. Vorschriften ermittelten Einkünften; dh., das Streben nach Steuervorteilen ist keine Einkünfteerzielungsabsicht; auch Streben nach Gewinn im Sinne der Betriebswirtschaftslehre allein oder im Sinne eines sog. natürlichen Erwerbstrebens genügt nicht (s. Anm. 382);
- ein Streben nach Totalgewinn bzw. -überschuss; ein Streben nach Periodengewinn bzw. -überschuss reicht nicht aus (s. Anm. 383).

**Gewinn- oder Überschusserzielungsabsicht erforderlich:** Die Rspr. des BFH fasst die Einkünfteerzielungsabsicht als Streben nach Gewinn bzw. Überschuss auf, dh. als Streben nach einer Vermögensmehrung.

► *Streben nach Gewinn* (für Gewinneinkünfte): BFH v. 28.10.1970 – I R 72/69, BStBl. II 1971, 247; v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (765); v. 21.7.2004 – X R 33/03, BStBl. II 2004, 1063.

- ▶ *Streben nach Überschuss* (für Überschusseinkünfte): BFH v. 21.7.1981 – VIII R 154/76, BStBl. II 1982, 37; v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; v. 26.10.2004 – IX R 57/02, BStBl. II 2005, 388.
- ▶ *Die Vermögensmehrung* ist nach stl. Grundsätzen zu ermitteln (s. Anm. 382), maßgebend ist nicht der Periodenerfolg, sondern der Totalerfolg (s. Anm. 383).
- ▶ *Mittelbares Gewinnstreben* genügt; auch wenn wirtschaftliche Vorteile durch eine Tätigkeit nur mittelbar angestrebt werden, liegt also keine Liebhaberei, sondern eine mit Gewinnstreben ausgeübte Tätigkeit vor; vgl. BFH v. 16.1.1975 (IV R 75/74, BStBl. II 1975, 558) betr. Diplomingenieure der Fachrichtung Architektur, die sich an städtebaulichen Wettbewerben beteiligten, um dadurch nicht nur Preise zu gewinnen, sondern bekannt zu werden und Erfahrungen zu sammeln.
- ▶ *Gewinnstreben als Nebenzweck* genügt, um Liebhaberei zu verneinen, zB wenn der Stpfl. ein Waldgrundstück oder Aktien zur Vermögensanlage oder einen landwirtschaftlichen Betrieb zur Freizeitgestaltung erwirbt oder aus Geltungsbedürfnis an einer Hochschule unterrichtet, aber aus diesen Tätigkeiten – im Fall des Waldgrundstücks auf sehr lange Sicht – Überschüsse erzielt (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [765]).

**Kostendeckungsabsicht nicht ausreichend:** Gewinnabsicht fehlt, wenn mit den Einnahmen lediglich die Selbstkosten gedeckt werden sollen (für BgA von jPöR reicht allerdings nach § 4 Abs. 1 KStG die Kostendeckung aus); wobei zur Kostendeckung neben der Erwirtschaftung der laufenden Kosten auch die Erhaltung des Vermögens gehört.

Vgl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, unter Bezugnahme auf BFH v. 15.12.1976 – I R 58/75, BStBl. II 1977, 250; s. ferner BFH v. 27.5.1964 – I 226/62 U, BStBl. II 1964, 485; v. 22.8.1984 – I R 102/81, BStBl. II 1985, 61; v. 3.2.1988 – I R 264/83, BFH/NV 1989, 388.

Kostendeckungsabsicht besteht auch, wenn ein Gewinn iSv. § 4 Abs. 1 Satz 1 „nur in der Absicht erzielt wird, um Vermögensverluste auszugleichen, die in der Vergangenheit eingetreten sind. Entsprechendes gilt, wenn Gewinne ausschließlich zum Zweck erzielt werden, Rücklagen für Vermögensverluste zu bilden, mit denen für die Zukunft ernsthaft gerechnet werden muß“ (BFH v. 22.8.1984 – I R 102/81, BStBl. II 1985, 61).

**Streben nach einem finanzwirtschaftlichen Überschuss (Cashflow) nicht ausreichend:** Es reicht nicht aus, wenn lediglich ein verfügbarer Geldbetrag erstrebt wird (BFH v. 6.3.2003 – IV R 26/01, BStBl. II 2003, 702; ebenso URBAN, Die Einkünfteerzielungsabsicht in der Systematik des Einkommensteuergesetzes, 2010, 127). SCHULZE-OSTERLOH (JbFStR 1984/85, 267 [275]) spricht von Erzielung eines Geldüberschusses (der als Gewinnerzielungsabsicht nicht ausreicht), die Betriebswirtschaftslehre verwendet den Begriff Cashflow (vgl. RATSCHOW in BLÜMICH, § 2 Rn. 130 [11/2014]).

Als *Cashflow* wird eine Saldogröße verstanden, die sich ergibt, wenn das Jahresergebnis um alle nicht auszahlungswirksamen Aufwendungen erhöht und um alle nicht einzahlungswirksamen Erträge vermindert wird. Der *Cashflow* ist Indikator für die Investitions- und die Schuldtilgungskraft und lässt Rückschlüsse auf das Ausmaß der Innenfinanzierung zu. Als solcher ist der *Cashflow* geeignet, Aufschluss über die Planungen des Stpfl. zu geben, insbes. bezüglich der Tilgungsplanung bei Fremdfinanzierung. Er ist also zwar für die Totalerfolgsprognose bedeutsam, aber kein Indikator für den Totalerfolg selbst (vgl. dazu auch SCHULZE-OSTERLOH, JbFStR 1984/85, 267 [275]).

**bb) Streben nach positiven steuerlichen Einkünften erforderlich, Streben nach sonstigen Vorteilen nicht ausreichend** 382

**Streben nach positiven steuerlichen Einkünften erforderlich:** Seit BFH v. 25.6.1984 (GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [766]) muss sich die Einkünfteerzielungsabsicht auf Vermögensmehrungen, dh. positive stpfl. Einkünfte richten, die nach den Einkünfteermittlungsvorschriften zu ermitteln sind (§§ 4, 5, 8, 9, 11). Sieht man wie hier in der Einkünfteerzielung des Abs. 1 Satz 1 den Steuergegenstand der ESt und die Rechtsgrundlage für die Einkünfteerzielungsabsicht (s. Anm. 359), so ist die Auffassung des BFH folgerichtig. Maßgebend ist allerdings nicht der Periodenerfolg, sondern der sog. Totalerfolg (s. Anm. 383).

Die Absicht muss auf positive stbare Einkünfte gerichtet sein (s. Anm. 393); im Gegensatz zu nicht stbaren Vermögensmehrungen sind stbefreite Einkünfte oder Einkunftsteile mitzurechnen (str., s. Anm. 393).

► *Für Gewinneinkünfte* sind die Vorschriften über den Bestandsvergleich (§§ 4, 5) maßgebend, es muss also ein Streben nach BVMehrung iSd. § 4 Abs. 1 (§ 5 Abs. 1) vorliegen; dies gilt gleichermaßen für Einkünfte aus Gewerbebetrieb, LuF und freier Berufstätigkeit (BFH v. 21.3.1985 – IV R 25/82, BStBl. II 1985, 399 [400]).

► *Für Überschusseinkünfte* sind die Vorschriften über den Überschuss der Einnahmen über die WK (§§ 8, 9, 11) maßgebend.

**Streben nach sonstigen Vorteilen nicht ausreichend:**

► *Das Streben nach Vorteilen außerhalb der steuerlichen Einkünfteermittlung* reicht nicht aus: Dies gilt insbes. für Steuervorteile aus der planmäßig betriebenen Minderung von Personensteuern (vgl. BFH v. 18.4.2013 – VIII B 135/12, BFH/NV 2013, 1556); die anders lautende zum Baupatenverfahren ergangene Entscheidung des BFH v. 17.1.1972 (GrS 10/70, BStBl. II 1972, 700 [703]) ist damit überholt. Das überwiegende Schrifttum hatte allerdings früher die Auffassung von BFH v. 17.1.1972 (GrS 10/70, BStBl. II 1972, 700) geteilt:

BORDEWIN, StJb. 1982/83, 181; KRUSE, JbFStR 1980/81, 165 (198); SÖFFING, JbFStR 1980/81, 185 (189); SCHMIDT/LIEBIG, DB 1982, 1738.

Der Große Senat hatte seinerzeit die Unmaßgeblichkeit stl. Einkünfteermittlung für die Einkünfteerzielungsabsicht damit begründet, es gehe nicht an, als Merkmal für die Feststellung eines Gewerbebetriebs einen Begriff zu verwenden, der erst dann für die Besteuerung von Bedeutung sein könne, wenn das Vorliegen eines Gewerbebetriebs festgestellt sei. Zu Recht hat aber SCHULZE-OSTERLOH darauf hingewiesen, dass der darin liegende Vorwurf des Zirkelschlusses unbegründet sei (vgl. SCHULZE-OSTERLOH, JbFStR 1984/85, 267 [272]).

► *Das Streben nach anderen als nach steuerlichen Grundsätzen ermittelten Vorteilen* ist nicht maßgebend. Der BFH hat es stets abgelehnt, den Begriff „Gewinnerzielungsabsicht“ nach den Grundsätzen der Betriebswirtschaftslehre auszulegen, da es sich dabei um eine dem StRecht fremde Begriffswelt handele (vgl. BFH v. 17.1.1972 – GrS 10/70, BStBl. II 1972, 700; zu den im Schrifttum teilweise vorhandenen Gegenpositionen s. DRÜEN, FR 1999, 1097 [1103]).

Zwar äußert BFH v. 21.3.1985 (IV S 21/84, BStBl. II 1985, 551), wer nur Erträge erzielen könne, wie sie ein Gartenbesitzer idR erzielt, betreibe keine LuF, „weil ihm das Streben nach einem echten betriebswirtschaftlichen Gewinn fehlt“. Wir verstehen diese Entscheidung aber nicht dahingehend, dass statt der Erzielung eines stl. Totalgewinns eine betriebswirtschaftliche Gewinnerzielungsabsicht gefordert werden sollte. Vielmehr ist der BFH wohl eher dahingehend zu verstehen, dass zu einer mit Gewinnerzielungsabsicht betriebenen Tätigkeit „eine planvolle marktorientierte Betriebsführung, die

nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten organisiert ist“ gehört (so treffend Hess. FG v. 9.12.1986 – VIII 228/80, EFG 1987, 303, rkr.; s. auch Anm. 419 aE).

### 383 cc) Streben nach Totalerfolg (Totalgewinn, Totalüberschuss) erforderlich

Das Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht soll dazu dienen, die Erwerbssphäre der sieben Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1) von der stl. nicht relevanten Privatsphäre abzugrenzen; dazu ist aber der Periodengewinn nicht geeignet; nur durch den Totalerfolg ist eine Abgrenzung von Tätigkeiten innerhalb und außerhalb der im EStG bezeichneten Einkunftsarten möglich (vgl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [766], betr. Totalerfolg; seitdem stRspr., s. Anm. 355).

Der BFH spricht bei Gewinneinkünften von „Totalerfolg“ im Sinne eines „positiven Gesamtergebnisses“ (so BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751) und bei Überschusseinkünften von „Totalüberschuss“ (BFH v. 31.3.1987 – IX R 111/86, BStBl. II 1987, 668). Als gemeinsamer Oberbegriff ist „Totalerfolg“ zweckmäßig (vgl. Rose, StbJb. 1985/86, 177 [188], dort Überschrift B).

Folgende Unterschiede bestehen (im Einzelnen s. Anm. 393, 394):

- der Totalerfolg ist der Saldo der nach stl. Gewinnermittlungsvorschriften ermittelten Periodenverluste und -gewinne, zuzüglich eines Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinns,
- der Totalüberschuss ist der Saldo der nach stl. Überschussermittlungsgrundsätzen ermittelten Einnahme- bzw. WKÜberschüsse ohne Berücksichtigung von Wertänderungen im Vermögen (ausgenommen AfA).

384 Einstweilen frei.

### c) Begriff, Ermittlung und Höhe des Totalerfolgs

#### 385 aa) Notwendigkeit der Konkretisierung der Begriffe Totalerfolg und Totalüberschuss

Totalerfolg ist nach der Rspr. des BFH (s. im Einzelnen Anm. 381 ff.) der „gesamte, während des Bestehens des Gewerbebetriebs erzielte Gewinn“ (BFH v. 24.10.1979 – VIII R 49/77, BStBl. II 1980, 186) bzw. das „Gesamtergebnis des Betriebs von der Gründung bis zur Veräußerung oder Aufgabe oder Liquidation (§ 16 Abs. 2, 3 iVm. § 4 Abs. 1 § 5 EStG)“ (BFH v. 21.7.2004 – X R 33/03, BStBl. II 2004, 1063 – Tz. 20; vgl. auch BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [766]). Der Totalerfolg wird dabei als ein „nach steuerrechtlichen Merkmalen zu qualifizierendes Betriebsergebnis“ im Gegensatz zu einem „sonstigen wirtschaftlichen Vorteil außerhalb eines bereits als betrieblich qualifizierten Bereichs verstanden“ (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751). Die Absicht Steuern zu sparen, ist keine Gewinnerzielungsabsicht in diesem Sinne, weil es sich um einen solchen wirtschaftlichen Vorteil außerhalb eines betrieblichen Bereichs, nämlich um Gewinnverwendung handelt (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; ausführlich zum Charakter der Verlustzuweisungsgesellschaft BFH v. 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219; WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 15 Rn. 182).

Angesichts der großen Bedeutung der Begriffe Totalerfolg (Totalerfolg, Totalüberschuss) bedarf es einer exakten Bestimmung dessen, was mit ihnen gemeint ist. Erforderlich ist es daher, Klarheit über die wichtigsten Beurteilungskriterien des Totalerfolgs zu gewinnen, nämlich

- über den Beurteilungszeitraum (s. Anm. 387–388),

- über den Beurteilungsgegenstand (s. Anm. 389–391) und
- über die Beurteilungsgrundsätze (s. Anm. 392–395).

Einstweilen frei.

386

## bb) Beurteilungszeitraum (Totalperiode)

### (1) Subjektbezogener Beurteilungszeitraum

387

In Rspr. und Schrifttum wird seit Langem diskutiert, ob der Zeitraum, für den der Totalerfolg zu ermitteln ist, subjekt- oder objektbezogen zu verstehen ist; je nachdem, ob für den Totalerfolg auf die Lebens- oder Nutzungsdauer des Objekts oder die Dauer des Engagements des Stpfl. abgestellt wird, können sich Unterschiede ergeben (ausführlich ESCHER, Steuerliche Liebhaberei und Subjektbezug der Einkünfteerzielungsabsicht, 2005, 117 ff.; s. auch PFERDMENGES, Stuw 1990, 240 [242]; LANG, FR 1997, 201 [205]; ROSE, Stb]b. 1985/86, 177 [203]; JAKOB/HÖRMANN, FR 1989, 665 [675]).

Auszugehen ist uE von der Dauer des Engagements des Stpfl., allerdings unter Fortsetzung durch den oder die Rechtsnachfolger bei Tod und Schenkung. Greift keine subjektbezogene zeitliche Beschränkung ein, bleibt der objektbezogene Beurteilungszeitraum, dh. die Lebensdauer des Betriebs oder der Investition maßgebend (ebenso ESCHER, Steuerliche Liebhaberei und Subjektbezug der Einkünfteerzielungsabsicht, 2005, 122; s. Anm. 388).

**Dauer des Engagements des Steuerpflichtigen:** Der BFH stellt auf den Stpfl. als Betriebsinhaber bzw. Nutzenden einer Vermögensanlage ab.

So schon BFH v. 25.6.1984 (GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [766]), wenn er als Totalerfolg das „Gesamtergebnis des Betriebs von der Gründung bis zur Veräußerung oder Aufgabe oder Liquidation“ versteht (so in stRspr., vgl. BFH v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289 [290]; v. 14.3.1985 – IV R 8/84, BStBl. II 1985, 424 [425]; v. 23.5.1985 – IV R 84/82, BStBl. II 1985, 515 [516]), denn die „Veräußerung“ des Betriebs besteht im Wechsel des Inhabers eines bestehen bleibenden Betriebs.

► *Für Gewinneinkünfte* deutlicher BFH v. 28.11.1985 (IV R 178/83, BStBl. II 1986, 293 [295]): Gewinnerzielungsabsicht besteht „in dem Bestreben des Unternehmers, eine Vermehrung seines Betriebsvermögens in Gestalt eines Totalgewinns über die Dauer seiner Betriebsinhaberschaft zu erreichen“.

Zwar hat BFH v. 18.3.1976 (IV R 52/72, BStBl. II 1976, 482 [484]) ausgesprochen, bei forstwirtschaftlichen Betrieben sei eine „Gesamtbetrachtung des Waldes von der Aufzucht ... bis zu ihrer Ernte erforderlich, die über den Wechsel des Eigentums hinweggeht“. Er hat aber die Gewinnerzielungsabsicht des einzelnen Betriebsinhabers darin gesehen, dass er an dem „durch das natürliche Wachstum entstehenden Wertzuwachs“ teilnimmt. Daher kann nicht nur der Eigentümer Gewinn erzielen, dem die Holzernte schließlich zufällt, sondern auch der, der die Forstfläche vor der Holzernte veräußert (so BFH v. 26.6.1985 – IV R 149/83, BStBl. II 1985, 549 [550]), der darin einen Anwendungsfall der Totalerfolg-Rspr. des Großen Senats, BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [766] sieht).

► *Für Überschusseinkünfte* stellt der BFH auf „die voraussichtliche Dauer der Nutzung durch den Nutzenden“ ab (BFH v. 31.3.1987 – IX R 111/86, BStBl. II 1987, 668 [669]; v. 31.3.1987 – IX R 112/83, BStBl. II 1987, 774 [776]; v. 8.12.1998 – IX R 49/95, BStBl. II 1999, 468; v. 5.9.2000 – IX R 33/97, BStBl. II 2000, 676; v. 16.9.2004 – X R 29/02, BStBl. II 2006, 234; s. aber auch BFH v. 6.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726). Diese Auffassung ist zutreffend, denn für die Frage, ob der Stpfl. Leistungen mit Einkünfteerzielungsabsicht iSd. § 2 Abs. 1 erbringt, kann es nicht darauf ankommen, dass ein Betrieb bzw. eine Vermögensanlage Gewinn bzw. Überschüsse abwirft, an denen der Stpfl. nicht

teilhaben kann, weil seine Inhaberschaft oder Nutzung befristet oder weil er zur Veräußerung während der ND entschlossen ist (glA Rose, StbJb. 1985/86, 177; JAKOB/HÖRMANN, FR 1989, 665; Letztere folgern die „Subjektorientierung“ auch aus dem subjektiven Liebhabereibegriff des Großen Senats; vgl. Anm. 355).

Kann ein Gesellschafter einer PersGes. wegen Befristung seiner Gesellschafterstellung an den von der PersGes. erzielten BVMehrungen weder in Form eines entnahmefähigen laufenden Gewinns noch eines die Einlage übersteigenden Abfindungsguthabens oder eines Gewinnes aus der Veräußerung seiner Gesellschafterstellung teilhaben, dann ist er wegen fehlenden Mitunternehmerrisikos kein Mitunternehmer iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2.

So BFH v. 10.11.1977 – IV B 33–34/76, BStBl. II 1978, 15; v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (767); v. 28.11.1985 – IV R 13/83, BFH/NV 1986, 332; v. 15.7.1986 – VIII R 154/85, BStBl. II 1986, 896 (899); v. 10.12.1992 – XI R 45/88, BStBl. II 1993, 538; v. 30.6.1999 – IX R 68/96, BStBl. II 1999, 718; WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 15 Rn. 183; SCHULZE-OSTERLOH, FR 1985, 197 (200).

**Fortsetzung des Engagements durch den Rechtsnachfolger des Steuerpflichtigen:** Obwohl es auf die Einkünfteerzielungsabsicht ankommt, wird im Schrifttum erörtert, unter welchen Voraussetzungen die Erfolgsprognose die Dauer der Betriebsinhaberschaft bzw. Nutzung durch den Rechtsnachfolger des Stpfl. mit umfasst (ausführlich ESCHER, Steuerliche Liebhaberei und Subjektbezug der Einkünfteerzielungsabsicht, 2005, 137 ff.).

Überwiegend wird darauf abgestellt, ob das EStRecht eine Fortsetzung des Engagements des Stpfl. durch den Rechtsnachfolger anerkennt. In einem solchen Fall soll der Rechtsnachfolger in die Prognose einbezogen werden.

Dies geschieht gem. § 24 Nr. 2 in Fällen der Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolge von Todes wegen (s. Anm. 161); bei unentgeltlicher Betriebsübertragung gem. § 6 Abs. 3 (s. § 6 Anm. 1330 ff.), bei Fortsetzung der AfA-Position des unentgeltlichen Rechtsnachfolgers gem. § 11d EStDV und bei der Besitzzeitanrechnung im Falle unentgeltlich erworbener Anteile gem. §§ 17, 23 (vgl. BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 37 [8/2013]; PEZZER, DStR 1995, 1853 [1856]; JAKOB/HÖRMANN, FR 1989, 665 [675]; s. auch die Nachweise bei ESCHER, Steuerliche Liebhaberei und Subjektbezug der Einkünfteerzielungsabsicht, 2005, 146, Fn. 689).

Auch der BFH bezieht unter bestimmten Voraussetzungen Rechtsnachfolger in die Betrachtung mit ein. So hat er im Falle eines Weinbaubetriebs entschieden, dass bei einem land- und forstwirtschaftlichen Generationenbetrieb die Totalgewinnprognose mehrere Generationen umfassen müsse (BFH v. 24.8.2000 – IV R 46/99, BStBl. II 2000, 674; s. auch BFH v. 30.8.2007 – IV R 12/05, BFH/NV 2008, 759). Er stellt also objektiv auf den Betrieb und nicht den Inhaber ab. Ähnlich hat er auch mit Blick auf eine selbstgenutzte Ferienwohnung (BFH v. 6.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726) und bei Rentenzahlungen (BFH v. 16.9.2004 – X R 29/02, BStBl. II 2006, 234) entschieden.

Die finanzgerichtliche Rspr. ist uneinheitlich (für Einbeziehung etwa FG Hamb. v. 11.6.1991 – III 284/89, EFG 1992, 268, rkr.; FG Düss. v. 11.11.1993 – 8 K 401/90 E, EFG 1994, 358, rkr.; Nds. FG v. 26.4.2001 – 14 K 498/97, EFG 2001, 1037, rkr.; FG Münster v. 20.11.1998 – 11 K 1226/97 E, EFG 1999, 702, rkr.; FG Münster v. 14.12.2000 – 2 K 188/97, EFG 2001, 564; dagegen FG Berlin v. 17.12.1997 – II 173/94, EFG 1998, 1131, rkr.; FG Berlin v. 11.12.1989 – VIII 83/88, EFG 1990, 525, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 12.9.2001 – 2 K 8/01, EFG 2002, 23, rkr.; Schl.-Holst. FG v. 16.7.1999 – I 685/95, EFG 2000, 118, rkr.).

Der herrschenden Auffassung ist zu folgen; da bei Gewinneinkünften der Totalgewinn die Veräußerungs- und Aufgabegewinne mit umfasst (s. Anm. 393),

kann der Verzicht auf Gewinnrealisation im Falle der Rechtsnachfolge nur bedeuten, dass sich die Totalperiode fortsetzt und nicht die eine beendet und eine neue begonnen wird (glA ROSE, StJb. 1985/86, 177; JAKOB/HÖRMANN, FR 1989, 665 [675]).

Folgt man der hier vertretenen Auffassung, so ergeben sich folgende Wirkungen im Falle der Rechtsnachfolge:

► *Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolge von Todes wegen iSd. § 24 Nr. 2:* Die für die Totalerfolgsprognose maßgebende Dauer der Betriebsinhaberschaft oder Nutzung einer Vermögensanlage richtet sich nicht etwa nach der statistischen Lebenserwartung (Sterbefafel), sondern beurteilt sich unter Einschluss der Rechtsnachfolger von Todes wegen (glA JAKOB/HÖRMANN, FR 1989, 665 [675]).

Hohes Alter des Stpfl., der dadurch bei Berücksichtigung der durchschnittlichen Lebenserwartung keine Aussichten hat, selbst noch einen Totalerfolg zu erzielen, muss daher unberücksichtigt bleiben (ebenso WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 15 Rn. 30), Erbe und Erblasser müssen insoweit als Einheit gesehen werden (ebenso PEZZER, DStR 1995, 1853 [1856]).

► *Unentgeltliche Einzelrechtsnachfolge:* Wie bei der Nachfolge von Todes wegen setzt sich die Totalerfolgsprognose fort, wenn bei unentgeltlicher Rechtsnachfolge keine Gewinnrealisierung erfolgt (§ 6 Abs. 3) und sich die AfA-Bemessungsgrundlage nicht ändert (§ 11d EStDV).

► *Umwandlung, Einbringung, Realteilung:* Auch hier kommt es wie sonst in Fällen der Rechtsnachfolge nicht darauf an, ob eine Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolge vorliegt, sondern ob auf Gewinnrealisierung verzichtet werden kann; ist dies nach dem UmwStG oder der höchstrichterlichen Rspr. der Fall, dann setzt sich auch hier die Totalerfolgsprognose fort (glA JAKOB/HÖRMANN, FR 1989, 665 [676]).

► *Entgeltliche Einzelrechtsnachfolge:* Der Stpfl. realisiert bei Gewinneinkünften im Falle der entgeltlichen Einzelrechtsnachfolge einen Veräußerungsgewinn, der seinen Totalgewinn erhöht, anders bei Überschusseinkünften (s. Anm. 394). Für den Rechtsnachfolger beginnt auf der Basis seiner AK als AfA-Bemessungsgrundlage und unter Berücksichtigung der durch die AK ggf. verursachten Zinsaufwendungen eine neue Totalerfolgsrechnung. Für die Totalerfolgsprognose des Stpfl. kommt es darauf an, ob er Veräußerungsabsichten hat; aus einem befristeten Verkaufsangebot kann auf eine Verkaufsabsicht geschlossen werden (vgl. BFH v. 31.3.1987 – IX R 111/86, BStBl. II 1987, 668, betr. Mietkaufmodell).

## (2) Objektbezogener Beurteilungszeitraum

388

**Allgemeines zur Länge des Prognosezeitraums:** Trotz des Grundsatzes der Subjektorientierung der Totalerfolgsprognose (s. Anm. 387) kommt dem objektbezogenen Beurteilungszeitraum erhebliche Bedeutung zu. Er bleibt immer dann maßgebend, wenn keine subjektbezogene zeitliche Beschränkung eingreift, wenn also das Engagement des Stpfl. nicht befristet ist, der Stpfl. nicht verkauft und auch keine Verkaufsabsicht vermutet wird oder besteht. Greifen solche subjektbezogenen zeitlichen Beschränkungen nicht ein, so wird die Totalerfolgsperiode durch den Rechtsnachfolger von Todes wegen fortgesetzt, so dass der Beurteilungszeitraum allein durch die Gesamtlebensdauer des Betriebs bzw. der Vermögensanlage bestimmt wird.

Auf die Zeit von der Gründung bis zur Liquidation des Betriebs hatte schon BFH v. 15.12.1976 (I R 58/75, BStBl. II 1977, 250) abgestellt (so auch BFH v.

25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751). Dieser Zeitraum ist grds. maßgebend. Allerdings ist auch zu beachten, dass der Zeitraum nicht so lang sein darf, dass die Totalgewinnprognose negativ beeinflusst wird. Zu Recht führt der BFH aus, dass Zeiträume von 50 oder 100 Jahren als Grundlage für die Totalgewinnprognose nicht in Betracht kämen, da sie zu viele spekulative Komponenten enthielten. Bei Vermietungseinkünften geht der BFH daher mittlerweile typisierend von einem Zeitraum von 30 Jahren aus (BFH v. 6.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726; v. 5.3.2007 – X B 146/05, BFH/NV 2007, 1125). Diesen Zeitraum scheint er mittlerweile verallgemeinernd auch auf die anderen Einkunftsarten erstrecken zu wollen (beachte aber auch BFH v. 11.10.2007 – IV R 15/05, BStBl. II 2008, 465: keine Begrenzung; v. 10.4.2013 – X B 106/12, BFH/NV 2013, 1090: einzelfallbezogene Betrachtung erforderlich). Dem wird entgegengehalten, dass die 30-Jahre-Grenze zu starr sei, um in jedem Fall zu sachgerechten Ergebnissen zu führen (so ESCHER, Steuerliche Liebhaberei und Subjektbezug der Einkünfteerzielungsabsicht, 2005, 120). Gleichwohl ist dem BFH – mit den von ihm selbst gemachten Einschränkungen – zu folgen (ebenso WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 15 Rn. 30). Eine zeitliche Typisierung von 30 Jahren trägt zum einen dem Bedürfnis nach Praktikabilität bei der Erstellung der Gesamtgewinnprognose Rechnung. Zum anderen ist der Zeitraum lang genug, um auch dem Interesse des Stpfl. an einer möglichst umfassenden Berücksichtigung des Gesamtergebnisses gerecht zu werden. Es handelt sich im Übrigen nur um eine erste Berechnungsgrundlage, die bei Vorliegen besonderer Umstände modifiziert werden kann und muss.

#### **Objektbezogene Besonderheiten bei den Gewinneinkunftsarten:**

- ▶ *Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13)*: Nach der Art des Betriebs ist zu unterscheiden:
  - ▷ *Bei landwirtschaftlichen Betrieben* erfolgt idR traditionell ein Übergang im Erbwege, daher ist eine zeitliche Begrenzung „bis zur Pensionierung“ nicht anzunehmen. Für den bei landwirtschaftlichen Betrieben im Vordergrund stehenden Grund und Boden besteht zudem eine zeitlich unbegrenzte Nutzungsmöglichkeit. Dagegen sind die Investitionen des Betriebsinhabers im abnutzbaren AV in ihrer Lebensdauer begrenzt. Für Pachtbetriebe hat der BFH v. 11.10.2007 (IV R 15/05, BStBl. II 2008, 465) zudem entschieden, dass der Prognosezeitraum nicht über die Dauer des Pachtverhältnisses hinausgehe. Dem ist zuzustimmen.
  - ▷ *Bei forstwirtschaftlichen Betrieben* ist die ganze Umtriebszeit zu berücksichtigen (glA KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 13 Rn. 64), die Zeit zwischen Aufforstung und Holzernte liegt häufig um 100 Jahre (BFH v. 26.6.1985 – IV R 149/83, BStBl. II 1985, 549 [550]; zu der vom BFH geforderte Mindestgröße s. Anm. 395).
- ▶ *Einkünfte aus Gewerbebetrieb*: Bei auf unbegrenzte Dauer eingerichteten Gewerbebetrieben kann wie bei landwirtschaftlichen Betrieben grds. von einer unendlichen Lebensdauer ausgegangen werden. Liegen keine anderen Anhaltspunkte vor, ist gleichwohl typisierend von einem Prognosezeitraum von 30 Jahren auszugehen.
- ▶ *Einkünfte aus selbständiger Arbeit*: Aus dem höchstpersönlichen Charakter der freiberuflichen Tätigkeit ergeben sich Grenzen für den Übergang des Betriebs im Erbwege, wenn nicht der Nachfolger die in § 18 vorausgesetzte persönliche Befähigung aufweist; im Übrigen werden nur Verwertungsrechte übergehen (zB bei einem Erfinder oder Schriftsteller).

**Objektbezogener Zeitraum bei Überschusseinkünften:** Bei Überschusseinkünften ist nach Einkunftsarten zu unterscheiden.

- ▶ *Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19):* Die Totalperiode läuft von der jeweiligen Arbeitsaufnahme bis zum wahrscheinlichen Ende der Arbeitstätigkeit.
- ▶ *Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20):* Maßgebliche Totalperiode ist der Zeitraum ab Beginn der Nutzungsüberlassung des Kapitals bis zum Ende der Möglichkeit zur Nutzungsüberlassung. Anteile an KapGes. können grds. unendlich zur Einkünfteerzielung dienen, es sei denn, die Gesellschaft ist nur auf Zeit eingegangen. Rentenpapiere, Zerobonds etc. haben aber eine nur beschränkte Laufzeit. Das Ende der Laufzeit ist dann das Ende der maßgeblichen Totalperiode. Bei Effekten, die zur Rückzahlung ausgelöst oder vom Emittenten gekündigt werden können, ist uE von der möglichen Höchstlaufzeit auszugehen.
- ▶ *Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21):* Es kommt grds. auf die mögliche ND des Gegenstands an, der vermietet wird. Die Literatur war früher bei der Bemessung des Prognosezeitraums äußerst uneinheitlich:

Bei Immobilien wurden Nutzungsdauern von 50 Jahren (und mehr, so GROH, DB 1984, 2424 [2426]), 100 Jahren (so Nds. FG v. 1.12.1980 – IX 284/75, EFG 1981, 454, rkr.), 100 bis 150 Jahren (STAHL, KÖSDI 1985, 5809 [5810]) und unendlich (Rose, StbJb. 1985/86, 177 [203]) angegeben.

Der BFH v. 6.11.2001 (IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726), v. 28.11.2007 (IX R 9/06, BStBl. II 2008, 515) hat mittlerweile entschieden, dass bei Einkünften aus VuV generell von einem Prognosezeitraum von 30 Jahren auszugehen ist. Dem folgt auch die FinVerw. (BMF v. 8.10.2004 – IV C 3 - S 2253-91/04, BStBl. I 2004, 933 – Tz. 34). Wie oben ausgeführt ist diese Pauschalierung zulässig und sachgerecht.

### cc) Beurteilungsgegenstand (Problem der Segmentierung)

#### (1) Förderungs- und Sachzusammenhang

Zu klären ist auch, ob der Betrieb im Ganzen die für die Totalgewinnfeststellung maßgebende Beurteilungseinheit ist oder einzelne Untereinheiten (Segmente), wie Teilbetriebe, BS und Betriebszweige oder gar Einzelaktivitäten des Stpfl. (dazu grundlegend ROSE, StbJb. 1985/86, 177 [195 f.]). Für Überschusseinkünfte stellt sich die entsprechende Frage, ob die Einkünfte aus einer Einkunftsart zusammen zu beurteilen sind oder ob es auf die einzelne Vermögensanlage (Beteiligung oder Grundstück) ankommt.

Der BFH v. 25.6.1996 (VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202; s. auch BFH v. 25.9.2008 – IV R 80/05, BStBl. II 2009, 266, dazu Anm. KEMPERMANN, FR 2009, 535) beantwortet die Frage mit der Formel vom Förderungs- und Sachzusammenhang. Handelt es sich bei einzelnen Tätigkeiten einer PersGes. um selbständige Tätigkeitsbereiche, die nicht lediglich im Verhältnis bloßer Hilfs- oder Nebentätigkeiten zu einer dem Gewerbebetrieb dienenden Haupttätigkeit stehen, sei ihre jeweilige betriebliche Veranlassung gesondert zu untersuchen. Abzugrenzen sei nach dem Förderungs- und Sachzusammenhang, in dem die jeweiligen Einzelaktivitäten zu der betrieblichen Haupttätigkeit oder der privat veranlassten Tätigkeit stehen. Diesem Ansatz hat sich der überwiegende Teil der Literatur angeschlossen (etwa WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 15 Rn. 29; WEBER-GRELLET, DStR 1998, 873; KORN/FUHRMANN, DStZ 2004, 394). Ihm ist uE zuzustimmen. Er ermöglicht differenzierende Ergebnisse und trägt der Tatsache Rechnung, dass innerhalb eines Betriebs nicht alle Tätigkeiten mit derselben Einkünfteerzielungsabsicht ausgeübt werden müssen. Allerdings sind bei

der Betrachtung die Umstände des einzelnen Betriebs in den Blick zu nehmen. Demgegenüber geht es zu weit, wenn teilweise die Begrenzung der Segmentierung auf bestimmte Fallkonstellationen gefordert wird (so zutreffend ESCHER, Steuerliche Liebhaberei und Subjektbezug der Einkünfteerzielungsabsicht, 2005, 81 f.).

### 390 (2) Einzelfragen

Folgt man der hier vertretenen Meinung (s. Anm. 389), so ist auf den einzelnen Betriebszweig oder Teilbetrieb bzw. die einzelne Vermögensanlage (Beteiligung, Grundstück) abzustellen:

**Bei Gewinneinkünften** sind Betriebe der verschiedenen Einkunftsarten getrennt zu beurteilen (zB Gastwirtschaft und Landwirtschaft), ebenso mehrere Betriebe innerhalb einer Einkunftsart (zB Gastwirtschaft und Metzgerei) und innerhalb eines Betriebs wiederum Einkünfte verschiedener Betriebszweige (zB Rinderhaltung und Pferdezucht), ohne Rücksicht darauf, ob sie begrifflich einen „Teilbetrieb“ bilden oder nicht.

► *Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und Gewerbebetrieb:* Hier hat der BFH (v. 13.12.1990 – IV R 1/89, BStBl. II 1991, 452) entschieden, dass im Falle eines Gutshofs, der aus einer LuF besteht, die jeweils für sich lebensfähige Betriebe darstellen, eine Segmentierung vorzunehmen ist. Bei einer Tanzschule mit Getränkeverkauf ist für die Ermittlung der Gewinnerzielungsabsicht von zwei Teilbetrieben auszugehen (BFH v. 18.5.1995 – IV R 31/94, BStBl. II 1995, 718). Bei der getrennten Vermietung verschiedener Freizeitprodukte ist auch die Gewinnerzielungsabsicht segmentiert zu beurteilen (BFH v. 24.2.1999 – X R 106/95, BFH/NV 1999, 1081). Es im Übrigen kommt uE darauf an, dass eine Verselbständigung eines Betriebs nach Art eines Teilbetriebs möglich ist, nicht, ob sie tatsächlich durchgeführt wurde; anderenfalls könnte der Stpfl. durch Vermeidung einer organisatorischen Verselbständigung die Beurteilung einer Tätigkeit als Liebhaberei verhindern. Es kann aber nicht dem Stpfl. überlassen bleiben, ob eine ohne Gewinnerzielungsabsicht betriebene Tätigkeit estl. relevant ist oder nicht.

► *Einkünfte aus selbständiger Arbeit:* In der Regel liegen abgrenzbare Betriebe oder Teilbetriebe wegen der Personenbezogenheit der selbständigen Arbeit nicht vor; vielmehr ist tätigkeitsbezogen abzugrenzen (vgl. BFH v. 7.11.1985 – IV R 44/83, BStBl. II 1986, 335; RÖDDER, DB 1986, 2241 [2243]). Ungleichartige Tätigkeiten sind hinsichtlich der Gewinnerzielungsabsicht getrennt zu beurteilen, gleichartige nur bei organisatorischer und hinsichtlich des Kundenkreises getrennter Tätigkeit (BFH v. 27.4.1978 – IV R 102/74, BStBl. II 1978, 562). Ungleichartige Tätigkeiten können aber einheitlich beurteilt werden, wenn es sich um wirtschaftlich zusammenhängende Haupt- und Nebentätigkeit handelt.

**Bei Überschusseinkünften** ist jede Vermögensanlage (jede Beteiligung, jedes Grundstück) als selbständige Beurteilungseinheit anzusehen.

► *Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:* Jedes Dienstverhältnis (zum Begriff s. § 19 Anm. 53) ist gesondert zu beurteilen. Dies gilt uE auch für das Verhältnis von Haupt- und Nebentätigkeit, nicht aber für eine nichtselbständige Nebentätigkeit des ArbN für seinen ArbG (zur Abgrenzung s. § 19 Anm. 92).

► *Einkünfte aus Kapitalvermögen:* Für die Beurteilung des Zusammenhangs zwischen WK und Einkünften aus Kapitalvermögen hat die Rspr. stets getrennte Ermittlung für jeden einzelnen Anlagegegenstand iSv. § 20 vorgenommen.

RFH v. 7.2.1929, RSStBl. 1929, 193; OFH v. 26.3.1947 – IV 1/47 S, StuW 1947 Teil II, 2; BFH v. 3.11.1961 – VI 13/61 U, BStBl. II 1962, 35; v. 26.11.1974 – VIII R 266/72, BStBl. II 1975, 331; v. 15.12.1987 – VIII R 281/83, BStBl. II 1989, 16.

Die Rspr. stellt dabei auf „jede einzelne Aktie“ ab (BFH v. 26.11.1974 – VIII R 266/72, BStBl. II 1975, 331), meint aber, dass für Zwecke einer notwendigen Schätzung Wertpapiere zu Gruppen zusammengefasst werden können, zB zu Gruppen von ertragbringenden und ertraglosen Papieren (BFH v. 26.11.1974 – VIII R 266/72, BStBl. II 1975, 331). Eine gesonderte Beurteilung für jeden einzelnen Anlagegegenstand ist schon deshalb geboten, weil der Beurteilungszeitraum für jeden Anlagegegenstand unterschiedlich sein kann (vgl. Anm. 388).

► *Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung*: In Betracht kommt eine Abgrenzung nach jedem WG, nach jeder räumlich abgeschlossenen Wohneinheit und nach jedem wirtschaftlich zusammengehörenden Immobilienobjekt.

Die Rspr. verlangt getrennte Ermittlung der Einkünfte für jeden zur Einkünfterzielung verwendeten Gegenstand jedenfalls dann, wenn Einkünfte verschiedener Unterarten anfallen (BFH v. 15.1.1980 – VIII R 70/78, BStBl. II 1980, 348; im Urteilsfall vermietetes und selbstgenutztes Haus) oder im Rahmen eines einheitlichen Mietvertrags ein bebautes zusammen mit einem unbebauten Grundstück vermietet wird (BFH v. 26.11.2008 – IX R 67/07, BStBl. II 2009, 370). Das BMF v. 8.10.2004 (IV C 3 - S 2253-91/04, BStBl. I 2004, 933 – Tz. 34) geht von einer getrennten Beurteilung jedes einzelnen Mietverhältnisses aus. Im Schrifttum wird davon gesprochen, dass jede Immobilie für sich als Beurteilungseinheit zu sehen ist (HEUER, FR 1975, 1; wohl auch KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 21 Rn. 11). Im praktischen Ergebnis dürften sich die Auffassungen kaum unterscheiden.

Einstweilen frei.

391

#### dd) Ermittlungsgrundsätze für den Totalerfolg

##### (1) Totalerfolgsrechnung

392

Die Totalerfolgsrechnung stellt auf die sog. Totalperiode ab (s. Anm. 387). Dabei wird der Zeitfaktor vernachlässigt, dh. die Tatsache, dass die Periodenerfolge auf den Zeitraum der Totalperiode verteilt anfallen; daher werden im Unterschied zu betriebswirtschaftlichen Kapitalwertrechnungen von der Zeitdauer abhängige Zinseffekte nicht berücksichtigt; es erfolgt also keine Abzinsung der einzelnen Periodengewinne und -verluste, die in ihrer Zusammenfassung den Totalerfolg ergeben (vgl. DRÜEN, FR 1999, 1097 [1103]), ferner keine Berücksichtigung der Geldentwertung (dies folgt aus dem Nominalwertprinzip, s. dazu Einf. ESt. Anm. 47), so dass auch „Scheingewinne“, die auf der Geldentwertung beruhen, in den Totalerfolg eingehen (glA ROSE, StbJb. 1985/86, 177 [202]; JAKOB/HÖRMANN, FR 1989, 665 [671]). Allerdings lässt es BFH v. 14.7.1988 (IV R 88/86, BFH/NV 1989, 771) nicht genügen, wenn sich ein Totalgewinn ausschließlich oder fast ausschließlich aufgrund von Inflationsgewinnen ergibt. Verluste aus Fehlmaßnahmen und „außergewöhnliche Verlustursachen“ sind auszuschneiden (s. Anm. 426).

Dass die Totalerfolgsrechnung wegen fehlender Berücksichtigung des Zeitfaktors in ihrer betriebswirtschaftlichen Aussagekraft gering ist, spricht mangels eines besseren Verfahrens nicht gegen ihre Verwendung im EStRecht (glA ROSE, StbJb. 1985/86, 177). Die Nichtberücksichtigung des Zeitfaktors wirkt sich im Übrigen zugunsten des Stpfl. aus, der bei Geltendmachung von Verlusten die Beweislast für die Gewinnerzielungsabsicht trägt (vgl. Anm. 412).

### 393 (2) Totalgewinn bei Gewinneinkünften (positives Gesamtergebnis, positives Totalergebnis)

Der vor BFH v. 25.6.1984 (GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751) mindestens schon von BFH v. 24.10.1979 (VIII R 49/77, BStBl. II 1980, 186, wenn auch in anderem Zusammenhang) verwendete Begriff des Totalgewinns bezeichnet das positive Gesamtergebnis des Betriebs von der Gründung bis zur Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation (so BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751); also einschließlich Veräußerungs- und Aufgabegewinnen. Er stimmt mit der in der Betriebswirtschaftslehre gängigen Definition des Totalgewinns überein, der sich als reine Zahlungsüberschussgröße, dh. als Differenz zwischen allen Einnahmen von Dritten und allen Ausgaben an Dritte ermittelt (vgl. ROSE, StbJb. 1985/86, 177 [188 f.], mwN aus dem betriebswirtschaftlichen Schrifttum). Der Totalerfolg ergibt sich als Differenz zwischen allen Erträgen und allen Aufwendungen in der Totalperiode (ROSE, StbJb. 1985/86, 177 [189]).

**Einnahmen und Ausgaben:** Grundsätzlich sind alle betrieblich veranlassten Einnahmen und Ausgaben (§ 4 Abs. 4) zu erfassen (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; v. 5.5.1988 – III R 41/85, BStBl. II 1988, 778). Erwartete Preissteigerungen bei Einnahmen und Ausgaben sind zu berücksichtigen (vgl. das Beispiel bei JAKOB/HÖRMANN, FR 1989, 665). Berücksichtigt werden aber nur tatsächliche Einnahmen und Ausgaben, nicht kalkulatorische Kosten, also kein kalkulatorischer Eigenkapitalzins und kein kalkulatorischer Unternehmerlohn (glA GROH, DB 1984, 2424). Aufwendungen der Privatsphäre (Entnahmen, § 4 Abs. 1 Satz 2) und gemischte Aufwendungen sind auszuscheiden. Dagegen bilden auch unnötige, unangemessene und vermeidbare Aufwendungen BA; allerdings sind außergewöhnliche Aufwendungen („außergewöhnliche Verlustursachen“, s. Anm. 426) nicht in die Totalgewinnrechnung einzubeziehen.

► *Privat veranlasste und sog. gemischte Aufwendungen:* Die Rspr. hat gelegentlich auch einzelnen Aufwendungen den Abzug wegen „Liebhaberei“ versagt (uE unzutreffend). Wohl aber sind Aufwendungen der Privatsphäre als Entnahmen (§ 4 Abs. 1 Satz 2) vom Abzug ausgeschlossen, desgleichen sog. gemischte Aufwendungen, die zwar betrieblich veranlasst sind, aber zugleich der privaten Lebensführung dienen (§ 12 Nr. 1 Satz 2). Der BFH unterscheidet daher sehr wohl zwischen Liebhaberei und dem Abzugsverbot gemischter Aufwendungen (BFH v. 22.11.1979 – IV R 88/76, BStBl. II 1980, 152, verneint bei einer Reisejournalistin Liebhaberei, lässt aber bestimmte Reisekosten als gemischte Aufwendungen nicht zum Abzug zu). Der Anwendungsbereich dieser Differenzierung dürfte sich nach der Rechtsprechungsänderung des BFH zum Aufteilungs- und Abzugsverbot verringert haben (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672).

► *Nichtabziehbare Betriebsausgaben:* Ebenso bleibt es uE für nicht abziehbare BA (§ 4 Abs. 5 und 6) dabei, dass sie nicht abgezogen werden; sie sind zwar der Art nach BA, werden aber wegen ihrer Nähe zum Privatbereich „wie“ zur Privatsphäre gehörig behandelt. Dies rechtfertigt uE eine entsprechende Behandlung bei Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht (glA. VON GEHLEN, Die Abgrenzung von Liebhaberei und einkommensteuerlich relevanter Betätigung aus betriebswirtschaftlicher Sicht, 1989, 162; aA offenbar ROSE, StbJb. 1985/86, 177).

► *Unnötige, unangemessene und vermeidbare Aufwendungen* bilden, wenn sie durch die Einkünfteerzielung veranlasst sind, BA oder WK und mindern daher den Totalerfolg. Auch nicht abziehbare Ausgaben iSd. § 4 Abs. 5 und 6 verringern uE

den Totalgewinn. Solche Aufwendungen können aber Zeichen einer unwirtschaftlichen Betriebsführung (falls es sich nicht um Fehlmaßnahmen handelt) und damit Beweisanzeichen fehlender Gewinnerzielungsabsicht sein (s. Anm. 430 über unwirtschaftliche Investitionen). Die Rspr. hat ferner zT unwirtschaftliche Aufwendungen für sich allein als Liebhaberei vom Abzug als BA ausgeschlossen, dh. ohne den ganzen Betrieb als Liebhaberei zu behandeln (s. Anm. 442).

► *Außergewöhnliche Aufwendungen:* Bei der Beurteilung der Gewinnaussichten als Beweisanzeichen für die Gewinnerzielungsabsicht des Stpfl. ist von einem Gewinn auszugehen, der unter gewöhnlichen Umständen erzielt werden kann. Außergewöhnliche Aufwendungen (zB Katastrophenschäden, Verluste aufgrund einer Wirtschaftskrise oder einer Erkrankung des Stpfl.) bleiben bei Beurteilung der Ertragsfähigkeit außer Betracht (s. Anm. 426 zu außergewöhnlichen Verlustursachen).

RFH v. 6.11.1936, RStBl. 1937, 391; v. 24.8.1938, RStBl. 1938, 939; ausgenommen übliche Zufallsschäden; BFH v. 28.6.1955 – I 25/55 U, BStBl. II 1955, 237; v. 18.12.1969 – IV R 57/68, BStBl. II 1970, 377; Nds. FG v. 1.12.1980 – IX 284/75, EFG 1981, 454, rkr., betr. erhöhte Absetzungen nach § 7 Abs. 5.

**Steuervergünstigungen:** Das Problem, ob zur Feststellung der Gewinnerzielungsabsicht Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen oder nur die NormalAfA anzusetzen sind, stellt sich in Wahrheit nicht; beide Methoden führen zum selben Ergebnis: Durch Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen kommt es zur Bildung stiller Reserven, die im Zuge eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinns aufzulösen sind und damit den Totalgewinn erhöhen. Es handelt sich vielmehr um eine Frage der Zweckmäßigkeit:

► *Für die Totalgewinnberechnung* ist es möglich, es bei dem Ansatz von Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen zu belassen, dh. von den zu stl. Zwecken ermittelten Verlusten auszugehen und die entsprechenden stillen Reserven totalgewinnerhöhend anzusetzen.

► *Bei der betriebswirtschaftlichen Analyse* der Betriebsführung ist es dagegen zweckmäßig, von der NormalAfA auszugehen. Für ein Ausscheiden von Sonderabschreibungen BFH v. 18.12.1969 – IV R 57/68, BStBl. II 1970, 377; v. 3.3.1988 – IV R 90/85, BFH/NV 1989, 91.

Entsprechendes wie für Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen gilt für stfreie Rücklagen, die im Wesentlichen im Interesse der Steuerpolitik gewährt werden und wirtschaftlich den Abschreibungsvergünstigungen gleichwertig sind (BFH v. 4.6.1973 – IV R 133/71, BStBl. II 1974, 27 [29]). Da es sich um Vergünstigungen handelt, die nur auf Steuerstundung, nicht aber auf einen endgültigen Steuervorteil zielen, kommt eine Auswirkung auf die Totalgewinnerzielungsabsicht nicht in Betracht.

**Nichtsteuerbare Einkünfte:** Maßgebend sind die Vorschriften über den Bestandsvergleich (s. Anm. 382). Daher haben nicht stbare Vermögensmehrungen bei der Feststellung der Gewinnerzielungsabsicht auszuschneiden, denn sie erhöhen den durch BV-Vergleich ermittelten Gewinn nicht, sondern sind der Privat-, nicht aber der Erwerbssphäre (zu diesen Begriffen s. Anm. 68) zuzurechnen. Gelangen die Mittel aus nicht stbaren Vermögensmehrungen (zB Lotteriegewinnen, s. Anm. 79 f.) in den Betrieb, so kann das nur im Wege der Einlage geschehen; Entsprechendes gilt für Steuerersparnisse, auch sie bilden keinen Gewinnbestandteil.

**Steuerfreie Einkünfte:** Dagegen sind stbare aber stbefreite Einkünfte oder Einkunftsteile (zu diesen Begriffen s. Anm. 79) einzubeziehen, da sie aus an sich stbaren Tätigkeiten herrühren und nur aufgrund besonderer, zumeist politischer Erwägungen stfrei gestellt sind; sie unberücksichtigt zu lassen, würde zudem dem Subventionszweck häufig zuwiderlaufen (glA JAKOB/HÖRMANN, FR 1989, 665 [671 f.]).

Die Berücksichtigung stfreier Einkünfte und die Nichtberücksichtigung von nicht stbaren Einkünften stellen keinen Gegensatz dar. Die Einkünfteerzielungsabsicht bezieht sich auf Einkünfte iSd. Abs. 1 (zum Begriff s. Anm. 53). Nicht stbare Einkünfte sind keine Einkünfte iSv. Abs. 1, wohl aber stbefreite Einkünfte bzw. Einnahmen. Auf welcher Stufe der Ermittlung des zVE die StBefreiung ansetzt, ist für die Absicht, Einkünfte iSd. Abs. 1 zu erzielen, deshalb unbeachtlich.

Die Rechtslage ist bei der Steuerfreiheit von Einkünften oder Einkunftsteilen, die einen endgültigen Steuerverzicht bewirkt, grds. anders als bei Steuervergünstigungen. Steuerfreie, aber stbare Einkünfte, zB stbefreite Veräußerungsgewinne, sind in die Totalgewinnrechnung einzubeziehen; sie sind betrieblich veranlasst; es wäre verfehlt, sie der Privatsphäre zuzuordnen. Damit wird nunmehr auch der Unterschied zwischen direkten und indirekten (stl.) Subventionen akzeptiert; erstere führen durch die Vermehrung der Einnahmen oder die Verminderung der Ausgaben zu einer Erhöhung des Totalgewinns, während Letztere stl. Ausgaben vorziehen, die den Totalgewinn aber unberührt lassen.

**Stille Reserven:** Bei der Totalgewinnrechnung werden auch Veräußerungs- und Aufgabegewinne (§ 16 Abs. 1 und 3) miterfasst, und zwar auch insoweit, wie sie infolge von Freibeträgen nicht oder infolge von Tarifiermäßigungen begünstigt besteuert werden. Spätestens bei Veräußerung oder Aufgabe werden stille Reserven (zB aus Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen) realisiert. Daraus folgt, dass neben den laufenden Periodengewinnen und -verlusten auch stille Reserven bei der Totalgewinnprognose zu berücksichtigen sind (BFH v. 25.11.2004 – IV R 8/03, BFH/NV 2005, 854; zust. WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 15 Rn. 30; vgl. auch BFH v. 18.3.1976 – IV R 52/72, BStBl. II 1976, 482 [484], betr. den durch natürlichen Baumwuchs entstehenden Wertzuwachs eines Forstwirts).

**Gewillkürtes Betriebsvermögen:** Zweifelhaft ist uE, ob Vermögensmehrungen aus dem gewillkürten BV in die Berechnung der für die Gewinnerzielungsabsicht maßgebenden BVMehrung einbezogen werden können. Die Willkürung zum BV setzt einen der Einkünfteerzielung dienenden Betrieb voraus, uE kann ein solcher Betrieb nicht erst durch Willkürung von PV entstehen. Anderenfalls hätte der Stpfl. die Möglichkeit, die Einkünfte aus privatem Kapital- oder Vermietvermögen der Besteuerung ganz oder teilweise zu entziehen, indem er es einem Verlustbetrieb widmet.

### 394 (3) Totalüberschuss bei Überschusseinkünften

Dieser Begriff überträgt Erkenntnisse des Großen Senats von den betrieblichen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Nr. 1–3) auf Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 1 Nr. 4–7). Den Unterschieden zwischen beiden Gruppen von Einkunftsarten ist aber Rechnung zu tragen (vgl. BFH v. 31.3.1987 – IX R 111/86, BStBl. II 1987, 668):

- Es erfolgt kein Vermögensvergleich, sondern nur eine Überschussrechnung, die den Saldo zwischen Einnahmen (§ 8) und WK (§ 9) ermittelt.

- Wertsteigerungen in der Vermögenssubstanz bleiben dabei unberücksichtigt, soweit bei der Überschussrechnung Veräußerungsgewinne nicht erfasst werden.
- Maßgebend ist „die Dauer der Vermögensnutzung“, und zwar „die voraussichtliche Dauer der Nutzung durch den Nutzenden“ (s. Anm. 388).

Einzubeziehen sind im Übrigen alle stbaren Einnahmen, soweit sie aufgrund besonderer Vorschrift stbefreit sind; umgekehrt sind alle WK abzuziehen, nicht aber die sog. nicht abziehbareren WK (vgl. dazu die Ausführungen zu betrieblichen Einkünften in Anm. 393, dort auch zu gewillkürtem BV); zu Einzelheiten der Berechnung bei Einkünften aus VuV s. Anm. 464.

### ee) Erforderliche Höhe des Totalerfolgs

395

Die frühere Rspr. (vor BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751) ließ es genügen, wenn ein Betrieb wenigstens einen bescheidenen Gewinn abwarf (vgl. Anm. 354). Nicht erforderlich war, dass der Stpfl. aus dem Ertrag „auch seine volle eigene wirtschaftliche Existenz“ bestreiten konnte (BFH v. 18.12.1969 – IV R 57/68, BStBl. II 1970, 377). Letzteres gilt auch jetzt noch. Seit BFH v. 25.6.1984 (GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751) ist aber erforderlich, dass der Stpfl. den Betrieb oder die Kapitalanlage in der Absicht unterhält, einen Totalerfolg zu erzielen (s. Anm. 355). Eine messbare Verzinsung des eingesetzten Kapitals wird nicht gefordert:

**Mindesthöhe des Totalgewinns:** Eine Mindesthöhe ist grds. nicht erforderlich, ebenso wenig eine bestimmte Mindestverzinsung des eingesetzten Eigenkapitals (GROH, DB 1984, 2425; WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 15 Rn. 30).

Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben fordert der BFH aber einen Gewinn, der als „wirtschaftlich ins Gewicht fallend angesehen werden kann“ (BFH v. 26.6.1985 – IV R 149/83, BStBl. II 1985, 549). Der BFH will damit Einkünfte aus LuF von Erträgen privater Gartenbesitzer abgrenzen:

„Wer z.B. vorhersehbar, pro Jahr wegen seiner geringen Nutzfläche nur Erträge erzielen kann, wie sie ein Gartenbesitzer erzielt, betreibt keine LuF, weil ihm das Streben nach einem echten betriebswirtschaftlichen Gewinn fehlt“ (so BFH v. 26.6.1985 – IV R 149/83, BStBl. II 1985, 549; best. durch BFH v. 14.7.1988 – IV R 88/86, BFH/NV 1989, 771). Weitergehend BFH v. 19.1.1989 – IV R 62/88, BFH/NV 1989, 775: „Eine Obstplantage stellt nur einen landwirtschaftlichen Betrieb dar, wenn ihre Nutzung bei realistischer Beurteilung Erträge abwerfen kann, die als Einnahmequelle – vor allem für den allgemeinen Lebensbedarf – von Gewicht sein könnten.“

Die Forderung nach einer Mindestgröße des Gewinns dient speziell der Abgrenzung von Einkünften aus LuF und ist daher nicht verallgemeinerungsfähig. Einkünfte müssen nicht von Gewicht für die Bestreitung des allgemeinen Lebensbedarfs sein, um stbar zu sein.

Einstweilen frei.

396–399

### d) In die Zukunft gerichtete Beurteilung

#### aa) Erforderliche Zukunftsprognose

400

Die Feststellung der Gewinnerzielungsabsicht als „innere Tatsache“ anhand äußerer Merkmale als Beweisanzeichen erfordert eine in die Zukunft gerichtete langfristige Beurteilung (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [767], aus der Sicht des jeweiligen VZ, s. Anm. 401); zum maßgeblichen Beurtei-

lungszeitraum s. Anm. 388; zur Berücksichtigung der Verhältnisse abgelaufener Zeiträume s. Anm. 402.

Die danach erforderliche Prognose des Totalgewinns bzw. allgemein des Totalerfolgs kann drei verschiedene Ergebnisse haben:

**Positive Prognose**, dh. Totalgewinn sehr wahrscheinlich: Von vornherein kein Liebhabereibetrieb, erst durch späteren Strukturwandel kann Betrieb zur Liebhaberei werden.

**Beispiel:** Der Stpfl. führt seinen Betrieb nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen aufgrund einer Kalkulation, die zwar Anlaufverluste, durchaus aber auch ausreichende Gewinne erwarten lässt. Die Anlaufverluste sind anzuerkennen, solange sich die Prognose nicht durch Änderung in eine negative verwandelt.

Lässt sich bereits zu Beginn der Tätigkeit eines Stpfl. aufgrund der Umstände des einzelnen Falls erkennen, dass er mit Gewinnstreben handelt, und führt die Tätigkeit sogleich zu Gewinn, so ist nicht eine Anlaufzeit abzuwarten, in welcher vielleicht in weiteren Jahren Verluste eintreten; vielmehr sind die Ergebnisse der Tätigkeit sogleich der maßgebenden Einkunftsart zuzurechnen (vgl. BFH v. 16.1.1975 – IV R 75/74, BStBl. II 1975, 558, betr. erfolgreiche Teilnahme von Diplomingenieuren der Fachrichtung Architektur an städtebaulichen Ideenwettbewerben).

**Negative oder unsichere Prognose**, dh. Totalgewinn von vornherein nicht zu erwarten, oder Unsicherheit, ob ein Totalgewinn entstehen wird oder nicht: Hier setzt die zweite Stufe der Prüfung ein. Es muss ermittelt werden, wie der Stpfl. zu der negativen bzw. unsicheren Prognose steht. Hierbei sind objektive Beweiszeichen zu berücksichtigen. Es liegt keine Liebhaberei vor, wenn der Stpfl. seine Gewinnerzielungsabsicht durch objektive Beweiszeichen (Wesensart des Betriebs und Art seiner Bewirtschaftung, s. Anm. 428) belegen kann (zur Beweislast des Stpfl. s. Anm. 412). Können diese Beweiszeichen trotz bestehender Zweifel nicht vom FA widerlegt werden, so besteht Unsicherheit nicht hinsichtlich der Gewinnerzielungsabsicht, sondern darin, ob es dem Stpfl. gelingen wird, diese Absicht in die Tat umzusetzen. Dafür ist ihm eine betriebswirtschaftlich angemessene Anlaufphase zuzugestehen, während derer die Verluste anzuerkennen sind; erst dann beginnt bei anhaltenden Verlusten die Liebhaberei. Allerdings besteht die Möglichkeit der vorläufigen Veranlagung gem. § 165 AO (s. Anm. 455).

#### 401 bb) Ende des Veranlagungszeitraums als maßgeblicher Beurteilungszeitpunkt

Obwohl es nach der höchstrichterlichen Rspr. seit BFH v. 25.6.1984 (GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [764]) auf den Totalgewinn bzw. -überschuss ankommt (s. Anm. 355), ist die Einkünfteerzielungsabsicht für den jeweiligen VZ zu beurteilen (BFH v. 15.12.1999 – X R 23/95, BStBl. II 2000, 267; v. 9.5.2000 – VIII R 77/97, BStBl. II 2000, 660). Dies folgt daraus, dass gem. § 2 Abs. 7 die ESt periodisch ermittelt und erhoben wird, während bei einer Besteuerung über die Gesamtdauer der Einkünfteerzielung die Beurteilung ex post erfolgen könnte. Es entscheidet also das Urteil aus der Sicht des VZ (ebenso RATSCHOW in BLÜMICH, § 2 Rn. 115 [11/2014]).

Nur in diesem Sinne lässt sich uE auch die höchstrichterliche Rspr. verstehen: Maßgebend sind nach BFH v. 19.11.1985 (VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289 [291]) „die subjektiven Vorstellungen des Steuerpflichtigen in dem zu beurteilenden Veranlagungszeitraum“, dafür sind die Wesensart des Betriebs, die Art der

Betriebsführung und die Ertragsaussichten lediglich Beweiszeichen. Maßgebend ist der Zeitpunkt mit maximaler Erkenntnismöglichkeit, das ist das Ende des VZ.

Die erforderliche Beurteilung ist eine Zukunftsprognose (s. Anm. 400), die aber auch die Erfahrungen der Vergangenheit zu berücksichtigen hat (s. Anm. 402). Zur ex post-Betrachtung in der Rspr. insbes. zur Möglichkeit der vorläufigen Veranlagung s. Anm. 455.

### cc) Berücksichtigung der Verhältnisse vergangener Zeiträume

402

Für die erforderliche „in die Zukunft gerichtete und langfristige Beurteilung“ (s. Anm. 400) können „die Verhältnisse eines bereits abgelaufenen Zeitraums wichtige Anhaltspunkte bieten“ (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [767]; zust. RATSCHOW in BLÜMICH, § 2 Rn. 115 [11/2014]); dh., für die Zukunftsprognose können und müssen Erfahrungen abgelaufener Zeiträume genutzt werden, nicht aber kann aus der tatsächlichen Entwicklung auf Absichten der Vergangenheit geschlossen werden.

Allerdings hat die frühere Rspr. des BFH vor dem Beschluss des Großen Senats anders entschieden. Diese frühere Rspr. ist aber uE nicht mehr anwendbar, da sie auf einer durch den Großen Senat überholten rein objektiven Beurteilung beruht:

So versagte BFH v. 18.3.1976 (IV R 113/73, BStBl. II 1976, 485) für einen 1959 begründeten landwirtschaftlichen Betrieb den Verlustausgleich für die Streitjahre 1959 bis 1962, also von Beginn an ohne Zubilligung einer Anlaufphase, weil die Landwirtschaft 14 Jahre lang (bis 1973) ausschließlich Verluste erbracht habe. Der BFH begründete dies damit, es sei „nicht nur nicht zu beanstanden, sondern geradezu selbstverständlich, daß das FG im Streitfall aus der Tatsache, daß der Betrieb der Klägerin ... über vierzehn Jahre lang ausschließlich Verluste erzielt“ habe, seine Schlüsse zog. Der Einwand des Stpl., er habe aber Gewinne erzielen wollen und bei theoretisch optimalen Bedingungen auch erzielen können, habe in aller Regel keine Bedeutung. „Nachdem die Rechtsprechung die Kriterien der Liebhaberei mit Recht objektiviert“ habe, sei „davon auszugehen, was tatsächlich ist.“

Im Anschluss an dieses Urteil hat der BFH v. 6.3.1980 (IV R 182/78, BStBl. II 1980, 718 [720]) in einem vor dem Großen Senatsbeschluss ergangenen Urteil ausgesprochen, in den meisten bis dahin entschiedenen Fällen seien so viele ununterbrochene Verlustjahre bekannt gewesen, „daß es sich faktisch um keine Prognose mehr handelte, sondern um den vollen Beweis der Unmöglichkeit der Gewinnerzielung.“

Nach dieser alten Rspr. war der Gegenstand der Prognose ein anderer als heute: Während sich die Prognose nach der neueren Rspr. auf Beweiszeichen für die Gewinnerzielungsabsicht bezieht (s. Anm. 410), betraf sie nach der früheren Rspr. die Frage, ob objektiv eine Einkunftsquelle bestand. Dies ist mittlerweile nicht mehr entscheidend, so dass ein bloßes Abstellen auf eine hinreichende Anzahl von Verlustjahren die Verneinung der Gewinnerzielungsabsicht nicht trägt.

### dd) Prognoseverfahren

403

Zur Beurteilung, ob ein Totalgewinn erzielt werden kann, ist eine in die Zukunft gerichtete langfristige Beurteilung erforderlich (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [766]). Dabei sind bisher bekannte Tatsachen, zB auch aufgelaufene Verluste, in die Prognose einzubeziehen (s. Anm. 402). Die Prognose muss grds. bei der Berechnung des Totalgewinns anhand der Gewinnermittlungsvorschriften iSv. §§ 4, 5 erfolgen (zur Berechnung des Totalgewinns s. Anm. 393).

**Verwendbare Planungs- und Rentabilitätsrechnungen:** Möglich erscheinen folgende Prognoseverfahren: Die Erstellung von

► *Planungsrechnungen* (sog. Planbilanzen), welche die für die unternehmerische Entscheidung erforderlichen Informationen bereitstellen und aufgrund von Soll-Ist-Vergleichen eine Kontrolle der Effizienz betrieblicher Entscheidungen ermöglichen (VON GEHLEN, Die Abgrenzung von Liebhaberei und einkommensteuerlich relevanter Betätigung aus betriebswirtschaftlicher Sicht, 1989, 218 ff.).

► *Rentabilitätsrechnungen* für einen überschaubaren Nutzungszeitraum unter Schätzung eines hypothetischen Verkaufserlöses, auf den allerdings bei den Einkünften aus Kapitalvermögen und VuV verzichtet werden kann, weil nach Auffassung des BFH nicht stbare Veräußerungsgewinne nicht in die Totalerfolgsrechnung eingehen (vgl. VON GEHLEN, Die Abgrenzung von Liebhaberei und einkommensteuerlich relevanter Betätigung aus betriebswirtschaftlicher Sicht, 1989, 220 f.).

Solche Rechnungen können durch Sachverständige, möglichst mit praktischen Erfahrungen, durchgeführt werden (BFH v. 6.3.1980 – IV R 182/78, BStBl. II 1980, 718; v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381; v. 22.7.1982 – IV R 74/79, BStBl. II 1983, 2).

404–409 Einstweilen frei.

## 6. Zweite Stufe: Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht

### 410 a) Maßgeblichkeit objektiver Beweisanzeichen für das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht

**Beurteilung innerer Tatsachen anhand äußerlicher Merkmale:** Hat sich auf der ersten Stufe der Prüfung keine positive Totalprognose ergeben, so ist in einem zweiten Schritt zu fragen, ob gleichwohl eine Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt. Diese innere Tatsache kann – wie alle sich in der Vorstellung von Menschen abspielenden Vorgänge – nur anhand äußerlicher Merkmale beurteilt werden (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [767]; v. 24.2.1999 – X R 106/95, BFH/NV 1999, 1081; v. 31.7.2002 – X R 48/99, BStBl. II 2003, 282; v. 21.7.2004 – X R 33/03, BStBl. II 2004, 1063).

„Die Feststellung, daß der Betrieb ... bei objektiver Beurteilung nicht geeignet war, nachhaltig Gewinne zu erwirtschaften, läßt allerdings nicht den Schluß zu, daß die Klägerin in den Streitjahren keine Gewinnerzielungsabsicht hatte“ (BFH v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289, 291). „Maßgebend ist immer, wie sich die Verhältnisse aus der Sicht des an objektiven Gegebenheiten orientierten Steuerpflichtigen dargestellt haben“ (BFH v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289, unter Hinweis auf GROH, DB 1984, 2424 [2426]; WOERNER, BB 1985, 908). „Gewinnerzielungsabsicht kann daher auch dann gegeben sein, wenn ein Betrieb aus der Sicht eines objektiv sachkundigen Beobachters nach seiner Wesensart oder der Art seiner Betriebsführung keinen Totalgewinn erzielen kann“ (BFH v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289). „Aus einer solchen objektiv negativen Gewinnprognose kann ... nicht ohne weiteres gefolgert werden, der Steuerpflichtige habe auch subjektiv nicht beabsichtigt, einen Totalgewinn anzustreben“ (BFH v. 12.9.2002 – IV R 60/01, BStBl. II 2003, 85).

**Begriff objektiver Beweisanzeichen:** Beweisanzeichen sind objektive Umstände, die einen Schluss auf das Vorliegen oder Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht erlauben (BFH v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289). Es handelt sich somit um Hilfstatsachen, mit deren Hilfe auf das Vorliegen des Tatbestandsmerkmals „Absicht“ der Gewinn- bzw. Überschusserzielung geschlos-

sen werden kann. Diese „Hilfstatsachen“ sind objektiv erkennbare Tatsachen; sie werden vom BFH auch „objektive Beweisanzeichen“ genannt (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751).

**Bedeutung objektiver Beweisanzeichen:** Die objektiven Beweisanzeichen dienen dazu, die Absicht des Stpfl. zu beurteilen. Die Beweisanzeichen sollen erhellen, ob der Stpfl. die Absicht hat, positive Einkünfte zu erzielen oder „im Bereich seiner Lebensführung liegende Gründe oder Neigungen“ zu verwirklichen, denn die Absicht des Stpfl. kann als „innere Tatsache ... nur anhand äußerer Merkmale beurteilt werden“ (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751). Dabei können einzelne Umstände sogar einen Anscheinsbeweis liefern (s. Anm. 413).

**Vorgehensweise bei der Würdigung objektiver Beweisanzeichen:** Bei der Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht anhand objektiver Beweisanzeichen bedienen sich FinVerw. und Rspr. der gesetzlich vorgesehenen Instrumentarien der Sachverhaltsermittlung, Beweiserhebung und Beweiswürdigung (dazu allgemein Anm. 411 ff.). Bei der Würdigung objektiver Beweisanzeichen lassen sich zwei große Fallgruppen identifizieren. Zum einen geht es um solche Tätigkeiten, bei denen von vornherein und typischerweise private Motive im Vordergrund stehen. Hier kann typischerweise vom Fehlen einer Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen werden (hierzu näher Anm. 418 f.). Neben diesen klassischen Liebhabereifällen gibt es solche Konstellationen, in denen das Vorliegen von Verlusten auf der Grundlage einer einzelfallbezogenen Beurteilung anhand konkreter objektiver Beweisanzeichen gewürdigt werden muss (s. Anm. 423 ff.).

## b) Sachverhaltsermittlung, Beweiserhebung und Beweiswürdigung durch Finanzverwaltung und Gerichte

### aa) Beweiserhebung und Beweiswürdigung

411

Die Absicht der Einkünfteerzielung ist eine innere Tatsache, die nur anhand äußerer Merkmale beurteilt werden kann (stRspr. seit BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [767]). Entscheidend ist nicht die objektive Eignung des Betriebs zur Erzielung eines Totalgewinns (zum Begriff „Totalgewinn“ s. Anm. 383; zur sog. objektiven Theorie und zur Ablehnung durch die neuere Rspr. s. Anm. 348 ff.); die objektiven Verhältnisse sind lediglich Beweisanzeichen für die subjektiven Vorstellungen des Stpfl. in den zu beurteilenden VZ (so BFH v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289 [290]).

**Die Finanzbehörden** bedienen sich der Beweismittel nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 92 AO), insbes. durch Einholung von Auskünften Beteiligter und anderer Personen (§ 93 AO), durch Hinzuziehung von Sachverständigen (§ 96 AO), durch Vorlage von Urkunden (§ 97 AO) und Einnahme des Augenscheins (§ 98 AO). Für die Entscheidungen über die Einkünfteerzielungsabsicht sind insbes. Auskünfte des Stpfl. über seine Pläne von Bedeutung. Die FÄ ziehen bei der Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben idR landwirtschaftliche Sachverständige der FinVerw. zu. Als Urkunden kommen insbes. Kalkulations- und Planungsunterlagen des Stpfl. sowie vom Stpfl. eingeholte Sachverständigengutachten (zB von Landwirtschaftsämtern) in Betracht.

**Die Finanzgerichte** entscheiden im Finanzgerichtsprozess nach ihrer freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung, ob der Stpfl. das Unternehmen mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben hat (so BFH v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289). Ein Verstoß gegen die Grund-

sätze freier Beweiswürdigung (§ 96 Abs. 1 FGO) oder gegen die Pflicht zur Sachaufklärung (§ 76 FGO) ist nicht deshalb anzunehmen, weil das FG aus eigener Sachkunde festgestellt hat, der Betrieb des Stpfl. sei nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung nicht geeignet, nachhaltigt Gewinne zu erwirtschaften; über die Frage, ob sich das FG eigene Sachkunde zutraut oder ob es das Gutachten eines Sachverständigen einholt, entscheidet es nach pflichtgemäßem Ermessen; dies gilt jedenfalls in Fällen, bei denen besondere Branchenkenntnisse nicht erforderlich sind (so BFH v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289).

**Der BFH** ist an die Feststellung des FG gebunden, dem Stpfl. habe die Absicht gefehlt, einen Totalgewinn (Totalüberschuss) zu erzielen, da sie auf tatsächlichem Gebiet liegt. Anders nur, wenn zulässige und begründete Revisionsrügen (§ 118 Abs. 2 FGO) vorgebracht worden sind (BFH v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381 [382]; v. 31.3.1987 – IX R 111/86, BStBl. II 1987, 668 [669]). Insbesondere behält sich der BFH vor, aus den festgestellten Tatsachen auf der Grundlage der Denkgesetze und von Erfahrungssätzen gezogene Schlussfolgerungen zu überprüfen (BFH v. 27.1.2000 – IV R 33/99, BStBl. II 2000, 227). Andererseits werden häufig auch die Entscheidungsspielräume der Finanzgerichte hervorgehoben (BFH v. 1.3.2005 – IX B 170/04, BFH/NV 2005, 1066; v. 12.9.2005 – X B 19/05, BFH/NV 2006, 60).

#### 412 **bb) Beweislast**

Für das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht besteht keine Beweisführungspflicht (keine subjektive Beweislast). Im StRecht gilt grds. der Untersuchungsgrundsatz (§ 88 AO). Danach hat die FinBeh. von Amts wegen den Sachverhalt zu ermitteln. Der Stpfl. ist zur Mitwirkung verpflichtet (§ 90 AO).

Beweislastregeln greifen erst ein, wenn entscheidungserhebliche stl. Tatsachen unerweislich sind (BFH v. 5.11.1970 – V R 71/67, BStBl. II 1971, 220; v. 15.2.1989 – X R 16/86, BStBl. II 1989, 462; SEER in TIPKE/KRUSE, § 88 AO Rn. 33 [8/2013]). Das FA trägt grds. für alle steuerbegründenden bzw. steuererhöhenden Tatsachen die objektive Beweislast. Der Stpfl. hat die objektive Beweislast für steuermindernde bzw. steuerbegünstigende Tatsachen.

Daraus folgt, dass ein Stpfl., der Verluste aus einer Einkunftsart geltend machen möchte, die Beweislast dafür trägt, dass es sich um eine stl. relevante Einkünfteerzielung handelt und nicht um Liebhaberei (BFH v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289).

Umgekehrt trifft das FA die Beweislast, wenn es Rechtsfolgen zu seinen Gunsten ableiten will (so BFH v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289) und Gewinne besteuern möchte, während sich der Stpfl. auf Liebhaberei beruft.

Vgl. zB BFH v. 22.8.1984 – I R 102/81, BStBl. II 1985, 61, betr. Gewinne eines Wasserversorgungsverbands, der keine Gewinne erzielen sollte; v. 26.6.1985 – IV R 149/83, BStBl. II 1985, 549, betr. Gewinn aus der Veräußerung eines Privatwaldes von 0,7 ha als Bauerwartungsland; v. 13.4.1985 – III R 193/81, BFH/NV 1986, 278, betr. Gewinn aus der Entnahme von 3 ha Weideland, auf dem ein Metzger jeweils 5 bis 8 Rinder hatte bis zur Schlachtung weiden lassen; in allen Urteilen spielte allerdings die Beweislastfrage keine Rolle.

#### 413 **cc) Anscheinsbeweis**

Der Anscheinsbeweis ist bei der Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht zulässig (hierzu ausführlich ANZINGER, Anscheinsbeweis und tatsächliche Vermutung im Ertragsteuerrecht, 2006, passim). Er beruht auf der Erfahrung, dass gewisse

typische Sachverhalte bestimmte Folgen auslösen oder dass umgekehrt bestimmte Folgen auf einen typischen Geschehensablauf hindeuten (SEER in TIPKE/KRUSE, § 96 FGO Rn. 37 [10/2011]). Der Anscheinsbeweis ist ein erbrachter Beweis, der ohne Rückgriff auf die sonst gebotenen Beweismittel geführt wird, und wirkt deshalb de facto wie eine Beweislastumkehr für die beweisbelastete Partei. Für den Nachweis der Einkünfteerzielungsabsicht bedeutet dies, dass entweder der Stpfl. keine weiteren Beweise für das Vorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht führen muss oder das FA ohne weitere Beweisanzeichen vom Fehlen einer Einkünfteerzielungsabsicht ausgehen kann.

**Zulässigkeit des Anscheinsbeweises:** „Wenn sich ein rechtlich zu beurteilendes Geschehen immer wieder gleicht oder sich ähnliche Verbindungen von Ursache und Wirkung ständig zeigen, wird der Richter kraft sich stetig wiederholender Lebenserfahrung von einem feststehenden Ereignis auf ein anderes schließen“ (so BFH v. 14.3.1989 – VII R 75/85, BStBl. II 1989, 534). Zum Nachweis der Einkünfteerzielungsabsicht hält die Rspr. den Anscheinsbeweis für zulässig.

Vgl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (767); v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289; v. 31.3.1987 – IX R 112/83, BStBl. II 1987, 774; v. 21.1.1993 – XI R 18–19/92, BFH/NV 1993, 475; v. 22.3.1996 – III R 49/95, BFH/NV 1996, 812; v. 12.9.2002 – IV R 60/01, BStBl. II 2003, 85; v. 14.12.2004 – XI R 6/02, BStBl. II 2005, 392; v. 29.3.2007 – IV R 6/05, BFH/NV 2007, 1492; v. 19.3.2009 – IV R 40/06, BFH/NV 2006, 1115; krit. zur Anwendbarkeit bei Willenserklärungen SCHELENBERGER, DStR 1985, 170.

**Entkräftung des Anscheinsbeweises:** Der Anscheinsbeweis kann durch andere Beweise (objektive Beweisanzeichen, Hilfsstatsachen s. Anm. 423 ff.) bzw. durch Glaubhaftmachung entkräftet werden. Hierzu muss nur die ernsthafte Möglichkeit eines atypischen Geschehensablaufs dargelegt werden (BFH v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289; v. 11.8.1987 – IX R 143/86, BFH/NV 1988, 292; v. 14.12.2004 – XI R 6/02, BStBl. II 2005, 392; v. 24.1.2005 – III B 20/04, juris); nicht erforderlich ist, dass das Gegenteil bewiesen wird (BFH v. 13.11.1979 – VIII R 93/73, BStBl. II 1980, 69, 71). Gelingt es, den Anscheinsbeweis zu entkräften, so bleibt es bei der objektiven Beweislast des Beweisbelasteten (so BFH v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289; s. ausführlich Anm. 412).

**Anwendungsfälle des Anscheinsbeweises:** Mit Blick auf Liebhabereifälle kann der Anscheinsbeweis zunächst in zwei große Untergruppen unterteilt werden: die positive und die negative Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht (dazu näher ANZINGER, Anscheinsbeweis und tatsächliche Vermutung im Ertragsteuerrecht, 2006, 234 ff.). Positiv kann nach Ansicht des BFH bei typischen erwerbswirtschaftlichen Betätigungen vom Vorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen werden. Das gilt auch bei der Gründung eines neuen Unternehmens. Negativ kann eine Einkünfteerzielungsabsicht bereits aufgrund des Anscheinsbeweises ausscheiden, wenn typische Freizeitbetätigungen („Hobbys“) oder Steuersparmodelle vorliegen (dazu ausführlich Anm. 418). So wird das FA vom Nachweis persönlicher Motive des Stpfl. bei objektiv nicht zur Einkünfteerzielung geeigneten Tätigkeiten entbunden (s. „Vercharterung eines Motorboots“).

► *Großhandelsunternehmen:* Bei einem Großhandelsunternehmen spricht der Beweis des ersten Anscheins dafür, dass diese mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden (BFH v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289, betr. Getränkegroßhandel). ANZINGER (Anscheinsbeweis und tatsächliche Vermutung im

Ertragsteuerrecht, 2006, 240) ist in diesem Zusammenhang zu Recht der Auffassung, dass nur bei typischen erwerbswirtschaftlichen Betätigungen auf einen Anscheinsbeweis zurückgegriffen werden könne.

► *Mietkauf*: Bei einem Mietkauf spricht der Beweis des ersten Anscheins gegen eine Gewinnerzielungsabsicht (BFH v. 31.3.1987 – IX R 112/83, BStBl. II 1987, 774; v. 11.8.1987 – IX R 143/86, BFH/NV 1988, 292).

► *Vercharterung eines Motorboots*: Die bei objektiver Ungeeignetheit des Handelns des Stpfl. zur Erzielung positiver Einkünfte grds. durch das FA zu prüfenden persönlichen Motive müssen bei Vercharterung eines Motorboots nicht untersucht werden, wenn der Inhaber des Motorboots selbst oder einer seiner nahen Angehörigen Inhaber eines Motorbootführerscheins ist (BFH v. 28.8.1987 – III R 273/83, BStBl. II 1988, 10). Dann sollen nach der Lebenserfahrung die persönlichen Interessen und Neigungen eine Rolle spielen; zur Kritik s. Anm. 480 „Motorjachten“.

► *Vermietung einer Ferienwohnung*: Wird eine Ferienwohnung in einem Ferienwohnungskomplex hotelmäßig von einem Verwaltungsdienst betrieben, so spricht der Beweis des ersten Anscheins dafür, dass die Wohnungsvermietung in der Absicht der Gewinnerzielung betrieben wird (Nds. FG v. 19.6.1986 – IV 181/85, EFG 1986, 560, rkr.).

► *Gebrauchtwagenhandel*: Der Betrieb eines Gebrauchtwagenhandels lässt grds. auf das Vorhandensein einer Gewinnerzielungsabsicht schließen (BFH v. 9.3.1999 – X B 156/98, BFH/NV 1999, 1204).

**Kein Anscheinsbeweis für Gewinnerzielungsabsicht bei landwirtschaftlichen Betrieben:** Bei landwirtschaftlichen Betrieben spricht kein Beweis des ersten Anscheins für die Absicht der Gewinnerzielung (BFH v. 3.3.1988 – IV R 90/85, BFH/NV 1989, 91). „Fachfremde Steuerpflichtige übernehmen einen landwirtschaftlichen Hof überwiegend aufgrund persönlicher Neigungen, selbst wenn damit nicht ein besonderes Interesse an der Pferdehaltung verbunden ist“ (so BFH v. 3.3.1988 – IV R 90/85, BFH/NV 1989, 91, betr. zwei benachbarte ererbte Höfe von insges. 130 ha mit Rinder- und Schweinehaltung).

#### 414 dd) Anscheinsbeweis und Beweislast

Gelingt die Widerlegung des Anscheinsbeweises, so trägt derjenige die Beweislast, der sich zur Ableitung bestimmter Rechtsfolgen zB auf das Vorhandensein eines Gewerbebetriebs beruft (BFH v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289).

**Beispiel 1** : Der Stpfl. A tätigt Vermittlungsgeschäfte; in dem auf ein Verlustjahr folgenden Jahr erzielt er einen Gewinn. Das FA beruft sich (gestützt auf BFH v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289) darauf, es bestehe der erste Anschein eines Gewerbebetriebs. A kann aber darlegen, dass die ernste Möglichkeit für eine Tätigkeit aus privaten Motiven besteht. Die Beweislast, dass A mit Gewinnerzielungsabsicht tätig ist, trifft das FA.

**Beispiel 2**: Der Stpfl. B macht Verluste aus der Vercharterung einer Yacht geltend, obwohl die Art der Vercharterung auf Dauer gesehen nicht geeignet ist, Gewinne abzuwerfen. Das FA beruft sich (gestützt auf BFH v. 28.8.1987 – III R 273/83, BStBl. II 1988, 10) auf den ersten Anschein privater Motive. Gelingt es dem Stpfl., den Anscheinsbeweis zu entkräften, so trägt er gleichwohl weiter die Beweislast, dass er mit Gewinnerzielungsabsicht tätig ist.

Missverständlich ist in diesem Zusammenhang eine Formulierung in BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (767):

„Aus objektiven Umständen muß auf das Vorliegen oder Fehlen der Absicht geschlossen werden, wobei einzelne Umstände einen Anscheinsbeweis (prima-facie-Beweis) liefern können, der vom Steuerpflichtigen entkräftet werden kann (BFH-Beschluß in BStBl. II 1978, 620, BFHE 125, 516). In diesem Falle bleibt es bei der objektiven Beweislast des FA (BFH-Urteil vom 13. November 1979 – VIII R 93/73, BStBl. II 1980, 69, BFHE 129, 53).“

Zu Recht deutet BFH v. 19.11.1985 (VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289) die Formulierung des Großen Senats wie folgt:

„Die Bemerkung des Großen Senats unter CIV 3c bb zur objektiven Beweislast ist – wie sich aus der Bezugnahme auf das BFH-Urteil vom 13. November 1979 – VIII R 93/73, BStBl. II 1980, 69) ergibt – dahin zu verstehen, daß das FA dann (und nur dann) die objektive Beweislast für das Vorliegen der Gewinnabsicht trägt, wenn es – wie im Urteil vom 13.11.1979 – VIII R 93/73, BStBl. II 1980, 69 – daraus Rechtsfolgen zu seinen Gunsten ableiten will.“

Zu Fällen dieser Art s. „Beweislast“ und hier Beispiel 1.

Einstweilen frei.

415–417

### c) Vorliegen privater Gründe (klassische Liebhabereifälle)

#### aa) Persönliche Gründe der Lebensführung

418

Die Einkünfteerzielungsabsicht kann von Anfang an fehlen, so wenn der Betrieb nach Art der Betriebsführung des Stpfl. von vornherein nicht in der Lage war, Gewinn zu erzielen und lediglich aus „privaten Gründen“ betrieben wird. Dies hat die Rspr. zB bei landwirtschaftlichen Betrieben, Gestüten und ähnlichen Betrieben angenommen (vgl. BFH v. 15.11.1984 – IV R 139/81, BStBl. II 1985, 205 [207] mwN). Die Gewinnerzielungsabsicht kann aber auch später einsetzen oder wegfallen (vgl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [767] mwN), Letzteres zB, wenn ein Gewinn objektiv unmöglich ist, der Betrieb aber aus „privaten Gründen“ weitergeführt wird. „Liebhaberei ist eine Betätigung, die nicht Ausdruck eines wirtschaftlichen, auf Erzielung von Erträgen gerichteten Verhaltens ist, sondern auf privaten Neigungen beruht“ (so schon BFH v. 22.11.1979 – IV R 88/76, BStBl. II 1980, 152). „Ergibt eine betriebswirtschaftliche Beurteilung ..., daß das Unternehmen auf absehbare Zeit nicht zur Einkünfterzielung geeignet sei“, so muss geprüft werden, ob diese objektiven Feststellungen den Rückschluss auf ein Handeln des Stpfl. aus persönlichen Motiven zulassen (BFH v. 21.10.1980 – VIII R 81/79, BStBl. II 1981, 452). Persönliche Gründe (Neigungen) sind solche, die „typisch der privaten Lebensführung eines Steuerpflichtigen zuzurechnen sind“ (so BFH v. 10.12.1959/17.3.1960 – IV 193/58 U, BStBl. II 1960, 324, der in diesem Zusammenhang die Vollblutzucht, Jagden und die Unterhaltung von Herrensitzen und ähnliche Betätigungen anführt).

**Erholung und Freizeitgestaltung als Motiv:** Zur persönlichen Lebensführung in diesem Sinne gehören in erster Linie die Erholung und Freizeitgestaltung; Rspr. und Schrifttum haben typische Fälle privater Lebensführung bei bestimmten sog. Hobbybetrieben angenommen:

► *Land- und Forstwirtschaft:* Gestüt (BFH v. 21.3.1985 – IV R 25/82, BStBl. II 1982, 399); Pferdezucht (BFH v. 28.11.1985 – IV R 178/83, BStBl. II 1986, 293: Liebhaberei im Urteilsfall verneint; über gewerbliche Pferdezucht s.u. „Gewerbebetrieb“); Jagd (vgl. LEINGÄRTNER, Inf. 1977, 73); Forstbetrieb unterhalb einer Mindestgröße (BFH v. 26.6.1985 – IV R 149/83, BStBl. II 1985, 549); 0,7 ha großer Bauernwald mit Einfamilienhaus (BFH v. 23.9.1971 – IV R 52/70, nv., zit. in BFH v. 26.6.1985 – IV R 149/83, BStBl. II 1985, 549); Kiwizucht, die

„Reisen in alle Welt“ erforderlich machte (BFH v. 19.1.1989 – IV R 62/88, StRK EStG 1975 § 13 Allg. R. 11); nicht lebensfähige Pferdezucht (BFH v. 27.1.2000 – IV R 33/99, BStBl. II 2000, 227). Zu klassischen persönlichen Motiven s. auch KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 13 Rn. 68.

► *Gewerbebetrieb*: Traberzucht (RFH v. 20.1.1944, RStBl.1944, 366); Vollblutzucht (vgl. BFH v. 17.3.1960 – IV 193/58 U, BStBl. III 1960, 324, betr. kleinen Betrieb mit zwei Stuten; v. 4.3.1970 – I R 123/68, BStBl. II 1970, 470, betr. Gestüt in der Rechtsform der GmbH mit Rennstall und größerer Vollblutzucht); Reitschule (vgl. BFH v. 15.11.1984 – IV R 139/81, BStBl. II 1985, 205; Liebhaberei im Urteilsfall verneint); gewerbliche Hundezucht (BFH v. 30.9.1980 – VIII R 22/79, BStBl. II 1981, 210); Motorboot-Vercharterung (BFH v. 28.8.1987 – III R 273/83, BStBl. II 1988, 10); Charterflugbetrieb (Nds. FG v. 5.6.1986 – II 517/84, EFG 1987, 301, rkr.; FG Bremen v. 26.11.1987 – II 221–222/85 K, EFG 1988, 133, rkr.); Ein-Feld-Tennishalle (FG Saarl. v. 6.3.1987 – I K 185/85, EFG 1987, 352, rkr.); Eröffnung eines Handelsgeschäfts durch musikelektronischen Bastler (Hess. FG v. 9.12.1986 – VIII 228/80, EFG 1987, 303, rkr.); Betrieb eines Buchverlags ohne schlüssiges Betriebskonzept (BFH v. 23.5.2007 – X R 33/04, BStBl. II 2007, 874); Weinverkauf (BFH v. 27.5.2009 – X R 62/06, juris).

► *Selbständige Arbeit*: Tätigkeiten aus privaten Motiven ohne Gewinnerzielungsabsicht kommen bei künstlerischer, schriftstellerischer und wissenschaftlicher Tätigkeit vor (vgl. auch HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 134):

– künstlerische Tätigkeit: vgl. RFH v. 18.2.1925, Slg. Bd. 15, 291; HEUER, DStZ 1983, 294;

– schriftstellerische Tätigkeit: vgl. BFH v. 22.11.1979 – IV R 88/76, BStBl. II 1980, 152 (betr. Reisejournalistin); v. 23.5.1985 – IV R 84/82, BStBl. II 1985, 515 (betr. Rechtsanwalt, der als Schriftsteller philosophische und naturwissenschaftliche Werke, Dramen, Romane, Kurzgeschichten und Lyrik verfasste);

– wissenschaftliche Tätigkeit: vgl. BFH v. 14.3.1985 – IV R 8/84, BStBl. II 1985, 424; v. 3.6.2005 – XI S 7/04, BFH/NV 2005, 1556: Auch bei einem Erfinder muss die Gewinnerzielungsabsicht bereits bei Tätigkeitsbeginn vorliegen.

► *Vermietung und Verpachtung*: Sowohl die VuV an Fremde (§ 21 Abs. 1) als auch das Wohnen im eigenen Haus (§ 21 Abs. 2 aF) ist für die Annahme einer Liebhaberei wenig geeignet; daher bleibt für die Prüfung der Beweggründe, die das Handeln des Stpfl. bestimmen, mehr Raum als bei anderen Einkunftsarten (so schon BFH v. 21.10.1980 – VIII R 81/79, BStBl. II 1981, 452 [453]). Veranlassung durch persönliche Motive kommt in Betracht bei Benutzung als Ferienwohnung (BFH v. 22.1.1980 – VIII R 134/78, BStBl. II 1980, 447), ferner, wenn jemand ein Bauernhaus allein aus ästhetischen und künstlerischen Gründen erwirbt – sei es des Bauens selbst wegen, sei es wegen seiner schönen Lage –, dieses Haus ausbaut und zu einem Mietzins vermietet, der niemals die Kosten decken kann (BFH v. 21.10.1980 – VIII R 81/79, BStBl. II 1981, 452). Allerdings ist die Tatsache allein, dass es sich um ein Liebhaberobjekt handelt, noch kein hinreichendes Indiz für Liebhaberei (BFH v. 19.4.2005 – IX R 10/04, BStBl. II 2005, 692).

**Sonstige einkommensteuerlich unbeachtliche persönliche Motive:** Persönliche Gründe im Sinne des Beschlusses des Großen Senats sind darüber hinaus

aber „alle einkommensteuerlich unbeachtlichen Motive“ (BFH v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289 [292], betr. Großhandelsunternehmen mit 30 Verlustjahren); eine estl. unbeachtliche Tätigkeit setzt nicht voraus, dass sie der persönlichen Lebenshaltung in Form von Erholung und Freizeitgestaltung dient (BFH v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289, unter Bezugnahme auf BFH v. 22.7.1982 – IV R 74/79, BStBl. II 1983, 2). Als solche Motive kommen in Betracht:

- wenn die Tätigkeit allein darauf angelegt ist, Steuervorteile dergestalt zu erzielen, dass durch die Geltendmachung von Verlusten andere an sich zu versteuernde Einkünfte nicht versteuert werden müssen (BFH v. 31.3.1987 – IX R 111/86, BStBl. II 1987, 668 [669]; v. 31.3.1987 – IX R 112/83, BStBl. II 1987, 774 [776], beide betr. Mietkaufmodell);
- wenn ein verlustbringender Betrieb weitergeführt wird, nur um ihn der Familie zu erhalten (BFH 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289 [292], unter Bezugnahme auf BFH v. 30.11.1967 – IV 1/65, BStBl. II 1968, 263; für LuF uE nicht zutreffend, s. Anm. 459);
- wenn ein verlustbringender Betrieb weitergeführt wird, um Arbeitsplätze zu erhalten (BFH v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289; uE problematisch, im Urteilsfall aber wohl zutreffend, weil der Betrieb wirtschaftlich nicht lebensfähig war).

**bb) Von Beginn an ausschließlich persönliche Gründe; Wechsel zwischen Einkünfteerzielungsabsicht und persönlichen Gründen**

419

Liebhaberei kann von vornherein bei Gründung oder Übernahme eines Betriebs bzw. bei Vornahme einer Investition vorliegen oder erst später eintreten, denn persönliche Gründe können von vornherein für den Stpfl. bestimmend sein, aber ggf. später wegfallen und durch Einkünfteerzielungsabsicht abgelöst werden; persönliche Gründe können aber auch erst später für den Stpfl. entscheidungserheblich werden.

**Von Beginn an ausschließlich persönliche Gründe** liegen vor, wenn eine Tätigkeit oder Vermögensnutzung von vornherein nicht des Erwerbs wegen, sondern zur Befriedigung persönlicher Neigungen betrieben wird. Zu denken ist an folgende Fälle:

► *Ein landwirtschaftlicher Betrieb* wird objektiv erkennbar von vornherein nur aus „Passion“, nicht nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen betrieben, nachweisbar fehlt die Gewinnerzielungsabsicht, zB wegen erheblicher Überinvestitionen, unwirtschaftlichen Verhaltens oder Einsatz eines teuren Verwalters (vgl. KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 13 Rn. 65).

► *Einem Schriftsteller* geht es nur darum, dass seine Werke überhaupt veröffentlicht werden (BFH v. 23.5.1985 – IV R 84/82, BStBl. II 1985, 515 [516 f.]); hier ist freilich Vorsicht geboten, auch bei Leistung eines Druckkostenzuschusses (wie in den Urteilsgründen erwähnt), mag der Stpfl. überzeugt sein, dass sein vertragliches Honorar den Druckkostenzuschuss übersteigen wird; davon ist zB auszugehen, wenn der Druckkostenzuschuss entsprechend der verkauften Auflage zurückgezahlt wird und die vom Verlag vorgesehene Auflagenhöhe eine volle Rückzahlung ermöglicht (vgl. Nds. FG v. 23.10.1986 – II 539/84, EFG 1987, 341, rkr.); auch kann eine für sich betrachtete verlustbringende Tätigkeit eine andere (Haupt-)Tätigkeit unterstützen, zB Fachveröffentlichungen eines Rechtsanwalts oder Arztes.

**Wechsel von der Einkünfteerzielungsabsicht zu persönlichen Gründen der Lebensführung** ist möglich, daher prüft die Rspr. zB, wie sich der Stpfl. während einer Verlustphase verhält (vgl. zB BFH v. 15.11.1984 – IV R 139/81, BStBl. II 1985, 205, betr. Reitschule).

„Bei längeren Verlustperioden muß aus weiteren Beweisanzeichen die Feststellung möglich sein, daß der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausübt“ (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [767], unter Bezugnahme auf BFH v. 21.10.1980 – VIII R 81/79, BStBl. II 1981, 452; ferner BFH v. 13.12.1984 – VIII R 59/82, BStBl. II 1985, 455; v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289 [291]).

- *Änderungsmaßnahmen als Reaktion auf dauernde Verluste:* Stellt der Stpfl. fest, dass seine Prognosen über Umsatz und Kostenentwicklung nicht zutreffend sind, so dass ein Totalgewinn bzw. Überschuss nicht mehr erzielbar ist, so hat er verschiedene Möglichkeiten, den Übergang zur Liebhaberei zu vermeiden: Er kann
- umsatzsteigernde und/oder kostensenkende (Rationalisierungs-)Maßnahmen ergreifen oder
  - die Bewirtschaftungsform ändern oder
  - einen weiteren ertragsbringenden Betriebszweig eröffnen (zB Kombination einer bestehenden extensiven, mit einer neu aufgenommenen intensiven Bewirtschaftungsform, etwa in einem zeitweise leerstehenden Wirtschaftsgebäude) oder
  - den Betrieb (ggf. ohne Versteuerung eines Aufgabegewinns; vgl. § 16 Anm. 580) verpachten oder den Betrieb aufgeben.

Langjährige Verluste rechtfertigen jedenfalls dann nicht die Annahme einer Liebhaberei, wenn der Stpfl. versucht hat, durch aus damaliger Sicht geeignete Maßnahmen Anlaufschwierigkeiten zu überwinden und Fehlmaßnahmen zu korrigieren (BFH v. 21.7.2004 – X R 33/03, BStBl. II 2004, 1063; zu Fehlmaßnahmen s. Anm. 426).

- *Unveränderte Fortsetzung des Betriebs:* Setzt der Stpfl. den Betrieb unverändert fort, so kann darin ein Tätigwerden aus privaten Gründen der Lebensführung liegen, zB weil er die Verluste des privaten Erholungswerts wegen in Kauf nimmt, oder weil er seinen Betrieb für seine Familie erhalten will.

Diese Umstände rechtfertigen aber lediglich die Annahme einer Liebhaberei für die Zukunft, sprechen für sich allein dagegen nicht für eine von Beginn an ausschließlich aus privaten Gründen aufgenommene Tätigkeit oder Vermögensnutzung.

Lässt sich die Ertragsfähigkeit des Betriebs nicht verbessern, so sind bei der Frage, ob der Betrieb fortgeführt oder aufgegeben werden soll, neben den wirtschaftlichen Folgen (Andauern der Verluste) auch die unterschiedlichen Steuerfolgen zu bedenken (dazu auch BFH v. 15.5.2002 – X R 3/99, BStBl. II 2002, 809):

- bei Fortführung unter Übergang zur Liebhaberei kann die Versteuerung der stillen Reserven aufgeschoben werden (s. Anm. 444);
- bei Aufgabe kommt es dagegen zur Besteuerung eines Aufgabegewinns gem. § 16.

**Wechsel von persönlichen Gründen zur Einkünfteerzielungsabsicht** ist möglich. Der Stpfl. muss dann aber anhand objektiver Beweisanzeichen dartun können, dass er künftig mit Gewinnerzielungsabsicht tätig wird. Geeignet ist dafür vor allem der Nachweis einer „planvoll marktorientierten Betriebsführung,

die nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten orientiert ist“ (so sehr treffend Hess. FG v. 9.12.1986 – VIII 228/80, EFG 1987, 303, rkr., betr. Übergang von musikelektronischem Basteln als Hobby zu einem gewerblichen Tonstudio mit Herstellung und Vertrieb elektronischer Spezialgeräte). Das FG fand, der Kläger sei „einem in der populär-wissenschaftlichen Literatur verbreiteten, aber verfehlten Steuerspartip gefolgt ...“ und habe „sein Hobby zum scheinbaren Gewerbebetrieb aufgewertet“.

**Beispiele** für Übergang von privater Lebensführung (Hobby) zur Einkünfteerzielung: vom Altleidertausch zum Second-Hand-Shop (vgl. aber Hess. FG v. 10.12.1985 – 8 K 440/84, EFG 1986, 231, rkr.); von modebewusster Kleidung zur Modeboutique (vgl. FG Hamb. v. 27.11.1979 – I 134/77, EFG 1980, 188, rkr.); von einer Sammeltätigkeit zum Händler, zB Antiquitäten-, Briefmarken- und Kunsthändler (vgl. BFH v. 8.5.1953 – III 67/52 U, BStBl. II 1953, 237, betr. Briefmarkenverkäufe aus ererbter Sammlung).

Zu den Rechtsfolgen des Übergangs zur Einkünfteerzielung s. Anm. 446.

Einstweilen frei.

420–422

#### d) Beurteilung anhand objektiver Beweisanzeichen in sonstigen Fällen

##### aa) Verluste als Beweisanzeichen

###### (1) Allgemeines

423

„Erster und wichtigster Umstand ..., der die Frage der Liebhaberei erst aufwirft, ist die Fortführung des Betriebs trotz andauernder Verluste über die betriebsspezifische Anlaufzeit hinaus“ (BFH v. 15.11.1984 – IV R 139/81, BStBl. II 1985, 205 [207]; in diesem Sinne auch BIRK, BB 2009, 860 [862]). Die Tatsache, dass Verluste entstanden sind, sowie deren Dauer und Höhe sind allein aber kein ausreichendes Beweisanzeichen für ein Fehlen von Einkünfteerzielungsabsicht. Einkünfte können auch in einzelnen VZ negativ sein. Es „muß aus weiteren Beweisanzeichen die Feststellung möglich sein, daß der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausübt“ (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [767]; vgl. BFH v. 21.10.1980 – VIII R 81/79, BStBl. II 1981, 452). Damit ist eine Prüfung der Gründe erforderlich, warum der Stpfl. die Verluste in Kauf nimmt.

###### (2) Verlustursachen (Ermittlung, Analyse, rechtliche Beurteilung)

424

**Ermittlung und Analyse der Verlustursachen:** Die Tatsache des Entstehens von Verlusten bildet den Anlass für eine Überprüfung der Verlustursachen; diese Ermittlung der Verlustursachen ist Sachverhaltsermittlung (vgl. BFH v. 28.8.1987 – III R 273/83, BStBl. II 1988, 10; v. 28.1.1988 – IV R 148/85, BFH/NV 1988, 627), hat durch das FA zu erfolgen und kann durch das FG überprüft werden (s. Anm. 411). Es geht in dieser Stufe der Ermittlung und Beurteilung noch nicht darum, Vermutungen über persönliche Gründe (s. Anm. 418) anzustellen, sondern darum, erst einmal die Grundlage für eine Beurteilung der Absichten des Stpfl. anhand objektiver Beweisanzeichen zu schaffen. Dies erfordert in erster Linie Sachverhaltsermittlungen zu den auftretenden Verlusten, zB durch Untersuchungen folgender Punkte:

▶ *Gründe für das Zurückbleiben der Erlöse hinter den Kosten:*

- keine Nachfrage,
- Markteinführung der Produkte schwierig,
- Produkte zu teuer,

- Werbemaßnahmen unterlassen,
- Werbemaßnahmen greifen langsam.
- ▶ *Gründe für erlösübersteigende Kosten:*
  - hohe Investitionen (Sonderabschreibungen oder NormalAfA?),
  - hohe Fremdfinanzierung (planmäßige oder außerplanmäßige Tilgung möglich?),
  - hohe Personalaufwendungen (trotz eigener Mitarbeit; wegen fehlender eigener Mitarbeit),
  - hoher Werbeaufwand,
  - hohe Gemeinkosten.
- ▶ *Sind diese Umstände*
  - geplant oder unerwartet?
  - überwindbar, unüberwindlich?
  - gewöhnlich oder außergewöhnlich?

In den meisten Gerichtsentscheidungen findet sich zwar eine Auflistung der entstandenen Verluste, aber nur selten ins einzelne gehende Ausführungen zu den Verlustursachen. Fehlen entsprechende Feststellungen, dann liegt ein Verstoß gegen den Amtsermittlungsgrundsatz und/oder gegen die Mitwirkungspflicht des Stpfl. vor (s. Anm. 412).

**Rechtliche Beurteilung der Verluste:** Nach Feststellung und Analyse der Verlustursachen erfolgt eine rechtl. Wertung, ob sich aus dem zum Verlust führenden Sachverhalt ein Indiz für fehlende Einkünfteerzielungsabsicht ergibt. Die Verluste bieten nach Höhe, Dauer, zeitlichem Anfall, vor allem aber ihrer Art nach Anhaltspunkte zur Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht:

- ▶ *Die Höhe der Verluste* ist uE nur im Rahmen der Totalgewinnberechnung von Bedeutung, wenn die Verluste eine Gesamthöhe erreicht haben oder nach der Prognose des Stpfl. erreichen werden, die während der Totalperiode einen Ausgleich mit positiven Einkünften nicht mehr ermöglicht.
- ▶ *Die Dauer der Verlustperiode* ist von Bedeutung, wenn sie ohne eine Reaktion des Stpfl. (s. Anm. 436) nur noch den Schluss auf persönliche Motive des Stpfl. für die Inkaufnahme der Verluste zulässt (so im Ergebnis BFH v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289, nach 30 Verlustjahren).
- ▶ *Verluste nach Gewinnjahren:* Die Gewinnjahre sind Beweisanzeichen dafür, dass der Stpfl. grds. in der Lage ist, mit seiner Tätigkeit Gewinne zu erzielen (BFH v. 26.4.1989 – IV R 104/86, nv., betr. Kunstmaler, der während der ersten fünf Jahre vier Jahre lang Gewinne erzielte und dann acht Jahre mit Verlust abschloss). Zum Wechsel von Liebhaberei zur Gewinnerzielungsabsicht s. Anm. 446; zur Überschusserzielung s. Anm. 448.

▶ *Art der Verluste:*

Nicht gegen Einkünfteerzielungsabsicht sprechen

- Anlaufverluste (s. Anm. 425),
- Verluste aufgrund außergewöhnlicher Verlustursachen (s. Anm. 426),
- Verluste infolge Fehlmaßnahmen (s. Anm. 426).

Gegen Einkünfteerzielungsabsicht sprechen:

- Dauerverluste (infolge objektiver Ungeeignetheit zur Gewinnerzielung, s. Anm. 437, oder

- nicht wirtschaftlicher Betriebsführung, s. Anm. 429) ohne angemessene Reaktion des Stpfl. (s. Anm. 436).

Das rechtl. Schicksal dieser Verluste ist unterschiedlich:

- Anlaufverluste sind abziehbar, müssen aber zur Ermittlung eines Totalgewinnes durch Gewinne überdeckt werden können,
- Verluste aufgrund außergewöhnlicher Verlustursachen und Fehlmaßnahmen sind abziehbar, gehen aber in die Totalgewinnrechnung nicht ein,
- Dauerverluste sind als Ausdruck der Liebhaberei nicht abziehbar.

### (3) Anlaufverluste

425

Anlaufverluste sind Verluste, die nur vorübergehend in den ersten Jahren einer Tätigkeit auftreten, die aber später im Laufe der Totalperiode wieder ausgeglichen werden können und sollen. Anlaufverluste sprechen nicht gegen Gewinnerzielungsabsicht, wenn der Stpfl. sie bewusst in Kauf nimmt, weil er erst später mit positiven Einkünften rechnet.

So stRspr.: RFH v. 26.5.1937, StuW 1937, 419, betr. Aufwendungen zur Wiederherstellung eines verwahrlosten landwirtschaftlichen Betriebs; BFH v. 1.9.1937, StuW 1937, 555 (der RFH billigt hier eine Anlaufzeit auch dann zu, wenn der Stpfl., nach verlustbringender Verwaltung durch Personal, die Bewirtschaftung selbst oder durch Angehörige übernimmt, die Verluste anschließend fünf Jahre lang sinken und Aussicht auf künftige Gewinne besteht); v. 24.8.1938, RStBl. 1938, 939, betr. Betriebsumstellung in einem heruntergewirtschafteten Betrieb; v. 24.6.1942, RStBl. 1942, 890; v. 28.6.1955 – I 25/55 U, BStBl. II 1955, 237; v. 18.12.1969 – IV R 57/68, BStBl. II 1970, 377; FG Stuttgart v. 28.2.1952, StWa. 1952, 135, rkr., betr. Selbstverlag eines Werks über moderne Kunst; FG Nürnberg v. 29.9.1954 – III 73-77/53, EFG 1955, 5, rkr.; FG Münster v. 21.8.1975 – II 1515/73 E, EFG 1976, 126, aufgehoben; vgl. auch BFH v. 6.3.1980 – IV R 172/78, BStBl. II 1980, 718; v. 3.3.1998 – VIII B 62/97, BStBl. II 1998, 401; v. 9.3.1999 – X B 156/98, BFH/NV 1999, 1204; v. 23.5.2007 – X R 33/04, BStBl. II 2007, 874, erkennt im Falle eines schlüssigen Betriebskonzepts Anlaufverluste in einem Zeitraum von mindestens fünf Jahren an (vgl. auch BFH v. 15.11.1984 – IV R 139/81, BStBl. II 1985, 205; v. 2.8.1994 – VIII R 55/93, BFH/NV 1995, 866). Zu Anlaufverlusten eines Pferdezuchtbetriebs BFH v. 10.1.2012 – IV B 137/10, BFH/NV 2012, 73.

**Abgrenzung zwischen Anlauf- und Dauerverlusten:** Nach Erwerb oder Eröffnung eines Betriebs entstehen durch die erforderlichen Investitionen und Vorleistungen höhere Aufwendungen, während die Erträge erst langsam gesteigert werden können.

**Beispiel:** Anlaufverluste liegen vor, wenn in der Anlaufphase der Stpfl. „zwar intensiv um Kunden wirbt und mit einem umfassenden Angebot am Markt präsent ist, Kunden sich aber nur zögernd einstellen, so dass die Erlöse vorübergehend diese Ausgaben nicht decken“ (Hess. FG v. 9.12.1986 – VIII 228/80, EFG 1987, 303, rkr., betr. Gewerbebetrieb).

Anlaufverluste, die im Hinblick auf künftige Gewinne in Kauf genommen werden, und Dauerverluste, die ohne Gewinnerzielungsabsicht aus privaten Gründen entstehen, sind nach objektiven Beweisanzeichen abzugrenzen. Die erforderlichen Anhaltspunkte lassen sich ua. in einer Analyse der Verluste gewinnen. Die Rspr. unterscheidet insbes. folgende Beweisanzeichen:

- Wesensart des Betriebs und Art seiner Bewirtschaftung (s. Anm. 428 ff.),
- Überinvestitionen (s. Anm. 430),
- hohe Personalkosten (s. Anm. 432),
- Reaktion des Stpfl. auf Verluste (s. Anm. 436),
- objektive Unmöglichkeit der Gewinnerzielung (s. Anm. 437).

Anlaufverluste können in Dauerverluste übergehen, wenn die erstrebten Gewinne ausbleiben. Dauerverluste können aber auch von vornherein vorliegen; denn zeitliche Gründe allein machen Verluste in den ersten Jahren einer Betätigung noch nicht zu Anlaufverlusten. Wird von vornherein kein Totalerfolg angestrebt und gibt es hierfür Beweisanzeichen wie nicht wirtschaftliche Betriebsführung etc., so fehlt es von Anfang an an einer Einkünfteerzielungsabsicht (s. BFH v. 27.5.2009 – X R 62/06, juris; v. 10.1.2012 – IV B 137/10, BFH/NV 2012, 73; v. 10.4.2013 – X B 106/12, BFH/NV 2013, 1090).

**Dauer der Anlaufzeit:** Die Anlaufzeit ist „betriebsspezifisch“ (so zutreffend BFH v. 15.11.1984 – IV R 139/81, BStBl. II 1985, 205 [207]; v. 23.5.2007 – X R 33/04, BStBl. II 2007, 874). Sie hängt von den Umständen ab, dh. davon, wann selbst einem optimistischen und laienhaften Stpfl. die Erkenntnis gekommen sein muss, dass Gewinne nicht nachhaltig zu erzielen sein werden, wann also anzunehmen ist, dass der Stpfl. seine Tätigkeit nicht mehr mit Gewinnstreben fortgesetzt hat.

► *Als verlustbringende Anlaufjahre wurden zugestanden:*

- vier Jahre durch FG Nürnberg v. 29.9.1954 – III 73–77/53, EFG 1955, 5, rkr. (vom folgenden Jahr an wurde Liebhaberei angenommen, FG Nürnberg v. 29.9.1954 – III 135/53, EFG 1955, 67, rkr.);
- fünf Jahre durch RFH v. 1.9.1937, StuW 1937, 555; BFH v. 6.3.1980 – IV R 182/78, BStBl. II 1980, 718;
- sechs Jahre durch BFH v. 6.7.1978 – IV B 59/76, BStBl. II 1978, 626; v. 2.2.1989 – IV R 109/87, StRK EStG 1975 § 13 Allg. R. 12; BFH/NV 1975, 692;
- acht Jahre durch FG Düsseldorf v. 6.11.1984 – II 289/79 E, EFG 1985, 499, rkr., bei Künstler im Hauptberuf;
- neun Jahre durch BFH v. 21.10.1980 – VIII R 81/79, BStBl. II 1981, 452, bei einer Fehlkalkulation anlässlich von Kauf, Umbau und Vermietung eines Bauernhauses; v. 5.5.1988 – III R 41/85, BStBl. II 1988, 778, bei Vermietung einer Ferienwohnung;
- zehn Jahre durch FG Hamburg v. 29.5.1972 – III 25/71, EFG 1972, 578, rkr. (betr. Landwirt); v. 27.11.1979 – I 134/77, EFG 1980, 188, nrkr. (weil mehrfach Maßnahmen zur Überwindung von Anlaufschwierigkeiten und Fehlmaßnahmen getroffen wurden); Nds. FG v. 16.4.1986 – IX 147/82, EFG 1987, 177, rkr., betr. FilmproduktionsKG; BFH v. 15.11.1984 – IV R 139/81, BStBl. II 1985, 205; Reitschule mit Pferdeverleih und Pensionspferdehaltung;
- mehr als zehn Jahre durch Nds. FG v. 1.12.1980 (IX 284/75, EFG 1981, 454, rkr.), wenn Verluste aus VuV bei einem zT selbst bewohnten Haus auf erhöhten Absetzungen nach § 7 Abs. 5 und Zinsen für Fremdmittel beruhen, später aber Überschüsse zu erwarten sind, zumal unter Berücksichtigung eines zu erwartenden Anstiegs der Marktmiete, die bei der Bemessung des Nutzungswerts der Wohnung im eigenen Haus zugrunde zu legen ist;
- elf Jahre durch BFH v. 13.12.1984 – VIII R 59/82, BStBl. II 1985, 455, bei Gästehaus (Zurückverweisung);
- 13 Jahre durch BFH v. 28.11.1985 – IV R 178/83, BStBl. II 1986, 293, bei Pferdezucht in landwirtschaftlichem Betrieb (Zurückverweisung);
- 14 Jahre durch BFH v. 14.3.1985 – IV R 8/84, BStBl. II 1985, 424, bei Erfinder;
- mehr als fünf Jahre durch BFH v. 23.5.2007 – X R 33/04, BStBl. II 2007, 874, bei Buchverlag.

Die angegebenen Zeiträume bedeuten, dass jedenfalls für diese Jahre die Verluste stl. berücksichtigt wurden, was aber im einzelnen Fall eine Fortdauer der Anlaufzeit nicht ausschloss.

► *Nicht als Anlaufzeit wurden beurteilt:*

- drei Jahre: FG Bremen v. 26.11.1987 (II 221-222/85 K, EFG 1988, 133, nrkr.) betr. Vercharterung eines Flugzeugs;
- sieben Jahre: Hess. FG v. 10.12.1985 (8 K 440/84, EFG 1986, 231, rkr.) betr. Second-Hand-Shop in Form eines Kommissionshandels; Nds. FG v. 5.6.1986 (II 517/84, EFG 1987, 301, rkr.) betr. Charterflugunternehmen;
- acht Jahre oder mehr, „wenn keine besonderen Verhältnisse gegeben sind“ (BFH v. 6.3.1980 – IV R 182/78, BStBl. II 1980, 718), durch BFH v. 21.3.1985 – IV R 25/82, BStBl. II 1985, 399, betr. Betrieb eines Gestüts;
- elf Jahre durch FG Saarl. v. 6.3.1987 (I K 185/85, EFG 1987, 352, rkr.) betr. Ein-Feld-Tennishalle;
- 13 Jahre durch BFH v. 3.3.1988 – IV R 90/85, BFH/NV 1989, 91, betr. LuF trotz wirtschaftlicher Betriebsführung aber 1,9 Mio. DM Verlusten;
- 14 Jahre durch BFH v. 18.3.1976 – IV R 113/73, BStBl. II 1976, 485;
- 30 Jahre durch BFH v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289, betr. Getränkegroßhandel.

**(4) Außergewöhnliche Verlustursachen; Fehlmaßnahmen**

426

**Außergewöhnliche Verlustursachen** (so der Begriff von BFH v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289) bzw. Verluste aufgrund unvorhergesehener Ereignisse (so der Begriff von BFH v. 18.3.1976 – IV R 113/73, BStBl. II 1976, 485; v. 6.3.1980 – IV R 182/78, BStBl. II 1980, 718) sprechen nicht gegen eine Einkünfteerzielungsabsicht des Stpfl., weil es sich um ungeplante Verluste handelt, diese also nicht bewusst aus persönlichen Motiven in Kauf genommen werden (BFH v. 3.3.2003 – IV B 130/01, BFH/NV 2003, 1303). Solche außergewöhnlichen Verlustursachen können persönliche (Krankheit, Tod, Unfälle) oder sachliche (Naturkatastrophen, Seuchen, Unglücke, unvorhergesehene Marktentwicklungen, unvorhergesehene Änderungen der geschäftlichen Rahmenbedingungen) Umstände sein. Vgl. RFH v. 6.11.1936 (RStBl. 1937, 391) für die Zeit der Wirtschaftskrise 1930 bis 1934 und FG Nürnberg v. 29.9.1954 (III 73–77/53, EFG 1955, 5) für die Zeit vor der Währungsreform und wegen staatl. Bewirtschaftungsmaßnahmen. Sind die außergewöhnlichen Verlustursachen beseitigt, so ist eine neue Prognose über den möglichen Totalerfolg erforderlich (vgl. BFH v. 6.3.1980 – IV R 182/78, BStBl. II 1980, 718: Der Betrieb muss nach der Überwindung der Umstände geeignet sein, Gewinne zu erzielen).

**Verluste aufgrund von Fehlmaßnahmen:** Auch auf Fehlmaßnahmen des Stpfl. beruhende Verluste sind kein Indiz für das Vorliegen persönlicher Gründe und gegen das Fehlen von Einkünfteerzielungsabsicht (BFH v. 15.11.1984 – IV R 139/81, BStBl. II 1985, 205, Einstellung einer Reitschule nach acht Verlustjahren als Fehlmaßnahme: keine Liebhaberei).

Einstweilen frei.

427

**bb) Wesensart des Betriebs und Art seiner Bewirtschaftung als Beweiszeichen**428 **(1) Wesensart des Betriebs**

Ein Beweiszeichen für das Vorliegen von Gewinnerzielungsabsicht ist eine Betriebsführung, „bei der der Betrieb nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung auf die Dauer gesehen dazu geeignet und bestimmt ist, mit Gewinn zu arbeiten“ (so BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [767]; v. 15.11.1984 – IV R 139/81, BStBl. II 1985, 205).

Eine wirtschaftliche Betriebsführung allein ist aber noch kein ausreichendes Beweiszeichen für das Vorliegen von Gewinnerzielungsabsicht (BFH v. 3.3.1988 – IV R 90/85, BFH/NV 1989, 91). „Eine solche Betriebsführung kann auch den Zweck haben, erwartete Verluste möglichst gering zu halten. Ob Gewinnerzielungsabsicht bestand, hängt auch bei wirtschaftlicher Betriebsführung von den objektiven Gewinnaussichten und der subjektiven Überzeugung des Betriebsinhabers ab“ (so BFH v. 3.3.1988 – IV R 90/85, BFH/NV 1989, 91).

**Die Wesensart des Betriebs** machen aus:

- Branchenzugehörigkeit, Betriebs- oder Wirtschaftszweig; tendenzielle Ertragsstärke oder Verlustanfälligkeit, Konkurrenz- und Marktsituation.
- Standort: Infrastruktur, Verkehrsanbindung, Nähe zu Ballungsräumen oder Unterzentren; regionale Besonderheiten: Arbeitskräftemangel oder Arbeitslosigkeit.
- Größe: Auf sie allein kommt es nicht an. Auch ein kleiner Betrieb kann unter günstigen Umständen mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden (zB ein kleiner Wald, FG Düss. v. 25.3.1976 – II 91/73 E, EFG 1976, 597, rkr.), auch bei einem großen Betrieb kann es daran fehlen. Immerhin spricht aber umso weniger für Liebhaberei, je größer ein Betrieb ist (RFH v. 6.11.1936, RStBl. 1937, 391; v. 24.8.1938, RStBl. 1938, 939; v. 21.6.1939, RStBl. 1939, 937).
- Struktur: Wenn ein Betrieb wegen seiner besonderen Struktur erkennen lässt, dass eine nachhaltige Gewinnerzielung nicht möglich ist, kann dies von vornherein – dh. ohne eine Anlaufzeit zuzubilligen – gegen Gewinnerzielungsabsicht des Stpfl. sprechen (vgl. BFH v. 23.5.2007 – X R 33/04, BStBl. II 2007, 874, mwN).
- Ausstattung: Lage der Betriebsgebäude, der Produktionsräume und Anlagen sowie Lagerplätze; bei landwirtschaftlichen Betrieben: Bodengüte, Lage und Erschließung der zu bewirtschaftenden Flächen (Arrondierung); Grad der Motorisierung und Mechanisierung; Investitionsbedarf.
- Zustand: heruntergewirtschaftet, sanierungsbedürftig oder bereits saniert oder modernisiert.

Das Merkmal der Wesensart eines Betriebs für sich ist kein Beweiszeichen, vielmehr ist von der Wesensart des Betriebs abhängig, wie die „Art der Bewirtschaftung“ (s. Anm. 429) zu erfolgen hat, um positive Einkünfte erzielen zu können.

429 **(2) Art der Bewirtschaftung des Betriebs**

Was mit der „Art seiner Bewirtschaftung“ konkret gemeint ist, hat der BFH nicht näher erläutert. Hierunter ist uE eine Betriebsführung zu verstehen, die ein geplantes, zielstrebiges (auf Gewinnerzielung gerichtetes) Handeln erkennen lässt. Die Rspr. fordert eine Betriebsführung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen (BFH v. 15.11.1984 – IV R 139/81, BStBl. II 1985, 205), eine Be-

triebsführung „nach wirtschaftlich vernünftigen Grundsätzen“ (BFH v. 3.3.1988 – IV R 90/85, BFH/NV 1989, 91) bzw. eine „planvolle, marktorientierte Betriebsführung, die nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen organisiert ist“ (Hess. FG v. 9.12.1986 – VIII 228/80, EFG 1987, 303, rkr.). Dabei sind uE an die betriebswirtschaftlichen Kenntnisse des Stpfl. keine besonderen Anforderungen zu stellen.

Da die wirtschaftliche Betriebsführung von der Art des Betriebs abhängt, ist nach den Betrieben bei den verschiedenen Einkunftsarten zu unterscheiden:

**Wirtschaftliche Betriebsführung bei Gewerbebetrieben und Betrieben der Land- und Forstwirtschaft:** Bei Gewerbebetrieben ist die wirtschaftliche Betriebsführung entsprechend der Bandbreite der Art der Betätigung äußerst vielfältig. Indizien für die Wirtschaftlichkeit der Betriebsführung können sein:

- die Betriebsorganisation (Produktionsrichtung),
- die Produktionsfaktoren und deren Kombination,
- die Produktionstechnik.

Stärkeres Gewicht als jedenfalls in der traditionellen Landwirtschaft haben bei Gewerbebetrieben Fragen des Marketing: Marktbeobachtung, Preiskalkulation, Fragen des Vertriebswegs, Werbung.

**Wirtschaftliche Betriebsführung bei Freiberuflern:** Die Anforderungen an die wirtschaftliche Betriebsführung werden entsprechend den verschiedenen, unter § 18 fallenden Tätigkeiten stark differieren müssen. An die „Betriebsführung“ bei künstlerischen Tätigkeiten werden zB andere (geringere) Anforderungen zu stellen sein als an diejenige von zB Ingenieuren.

#### **Einzelfälle:**

► *Erfindertätigkeit:* Für eine Betriebsführung, die auf Gewinnerzielung gerichtet ist, sprechen bei Erfindertätigkeit: Patenterteilung, Anerkennung der Erfindung als „volkswirtschaftlich wertvoll“, Bemühungen um Verwertung der Erfindung, die für eine wirtschaftliche Nutzung maßgebenden Marktverhältnisse (BFH v. 14.3.1985 – IV R 8/84, BStBl. II 1985, 424; v. 3.6.2005 – XI S 7/0 (PKH), BFH/NV 2005, 1556; vgl. auch BFH v. 20.4.2000 – XI S 5/99, BFH/NV 2001, 13), s. Anm. 480 „Erfinder“.

► *Schriftsteller:* Verwertung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten liegt nicht vor, wenn der Stpfl. die Druckkosten selbst trägt und dauerhaft wenig Exemplare verkauft (BFH v. 23.5.1985 – IV R 84/82, BStBl. II 1985, 515); Druckkostenzuschuss des Autors ist aber allein kein ausreichendes Indiz gegen wirtschaftliche Betriebsführung (Nds. FG v. 23.10.1986 – II 539/84, EFG 1987, 341, rkr.), s. Anm. 480 „Schriftsteller“.

#### **cc) sog. Überinvestitionen als Beweisanzeichen**

430

Investitionen beeinflussen durch AfA und ggf. durch Fremdkapitalzinsen den Totalerfolg. Ist durch die Höhe der Investitionen ein Verlustausgleich während der Totalperiode ausgeschlossen, so fehlt es an einer Einkünfteerzielungsabsicht (BFH v. 21.3.1985 – IV R 25/82, BStBl. II 1985, 399, betr. Gestüt, das gepachtet war und während der Pachtzeit die durch Millioneninvestitionen angefallenen Verluste nicht ausgleichen konnte).

Investitionen können, wenn sie unangemessen im Verhältnis zur Art des Betriebs und zur Finanzierung sind, Zeichen für eine nicht wirtschaftliche Betriebsführung sein und dadurch auch Hinweise auf eventuelle persönliche Motive für die Betätigung geben.

Hohe AK des Betriebs und hohe Investitionen, so dass die Abschreibungen nicht erwirtschaftet werden konnten, wurden schon vor BFH v. 25.6.1984 (GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751) als Zeichen für Liebhaberei angesehen (RFH v. 18.2.1931, StuW 1931, 337). Keine Liebhaberei trotz hoher Investitionen vgl. RFH v. 13.12.1928 (RStBl. 1929, 369); RFH v. 14.9.1938 (RStBl. 1938, 1063): Seien die Investitionen so hoch, dass der Betrieb die Abschreibungen nicht erwirtschaften könne, so verstießen nur diese Aufwendungen gegen die Grundsätze der landwirtschaftlichen Betriebsführung und seien als Liebhaberei unberücksichtigt zu lassen; RFH v. 24.6.1942, RStBl. 1942, 890; BFH v. 22.7.1982 – IV R 74/79, BStBl. II 1983, 2.

Auch nach BFH v. 25.6.1984 (GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751), der auf den Totalerfolg abstellt, gehen die (Normal-)Abschreibungen in die Totalerfolgsprognose ein (s. Anm. 393 zu Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen); allein aus dem Nichterwirtschaften von Abschreibungen kann aber noch nicht auf fehlende Einkünfteerzielungsabsicht geschlossen werden.

431 Einstweilen frei.

#### 432 dd) Personalaufwand als Beweisanzeichen

**Bedeutung des Personalaufwands:** Es bleibt dem Stpfl. überlassen, ob er in einem ihm gehörenden Betrieb mitarbeitet oder nur ArbN beschäftigt; „Verbundenheit mit der Scholle“ (RFH v. 15.3.1939, RStBl. 1939, 865) kann zum Ausschluss von Liebhaberei nicht verlangt werden. Es spricht aber gegen Gewinnerzielungsabsicht des Stpfl., wenn er in einem Betrieb, der nur bei Mitarbeit des Inhabers rentabel wäre, nicht mitarbeitet und wenn der Betrieb infolge des entsprechend höheren Personalaufwands nachhaltig Verluste erbringt, während er bei Mitarbeit des Stpfl. Gewinn abwerfen würde. Das gilt auch, wenn der Verwalter des Betriebs nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen rationell wirtschaftet, wenn aber gleichwohl nachhaltig Verluste entstehen (BFH v. 3.3.1988 – IV R 90/85, BFH/NV 1989, 90). Entscheidend ist also nicht die Art der Aufwendungen, sondern die Tatsache der nachhaltigen Unrentabilität aufgrund der vom Stpfl. gewählten Bewirtschaftungsweise, die einen „Totalgewinn“ verhindert.

RFH v. 19.2.1930, RStBl. 1930, 306; v. 5.11.1930, RStBl. 1931, 107; v. 26.5.1937, StuW 1937, 419; v. 21.7.1937, StuW 1937, 507; v. 15.3.1939, RStBl. 1939, 865; v. 24.6.1942, RStBl. 1942, 890; BFH v. 27.6.1968 – IV 69/63, BStBl. II 1968, 815; v. 18.3.1976 – IV R 113/73, BStBl. II 1976, 485; FG Nürnberg v. 29.9.1954 – III 135/53, EFG 1955, 67, rkr.

**Tatsächlicher Personalaufwand maßgebend:** Wenn der Betrieb wegen Beschäftigung eines Verwalters nachhaltig Verlust bringt und dies nach den Umständen für Liebhaberei spricht, kann der Stpfl. nicht einwenden, bei seiner Mitarbeit würde der Betrieb Gewinn erbringen (aA H. MEILICKE, FR 1979, 337). Die Unterhaltung des Betriebs dient jedenfalls so, wie der Sachverhalt vorliegt, nicht der Einkünfteerzielung; für die stl. Beurteilung ist nur der gegenwärtige und sich danach für die Zukunft darstellende, nicht ein möglicher anderer Zustand maßgebend. Das gilt auch für den Einwand, der Betrieb würde bei Verpachtung Gewinn bringen.

433–435 Einstweilen frei.

#### 436 ee) Reaktion des Steuerpflichtigen auf Verlust

Ein objektives Beweisanzeichen für oder gegen eine Gewinn- bzw. Überschusserzielungsabsicht ist die Art der Reaktion des Stpfl. auf anhaltende Verluste (BFH v. 25.10.1989 – X R 109/87, BStBl. II 1990, 278; v. 7.8.1991 – X R 10/88,

BFH/NV 1992, 108; v. 29.4.1999 – III R 38/97, BFH/NV 1999, 1510; v. 2.6.1999 – X R 149/95, BFH/NV 2000, 23; v. 21.7.2004 – X R 33/03, BStBl. II 2004, 1063; v. 17.11.2004 – X R 62/01, BStBl. II 2005, 336). Der Beweiswert entstandener Verluste und der Verlustdauer hat sich durch das Abstellen auf die subjektiv vorliegende Einkünfteerzielungsabsicht gegenüber der früheren Rspr. verringert (s. Anm. 425). Damit hat die Reaktion des Stpfl. auf Verluste als Beweiszeichen Bedeutung bekommen (vgl. VON GEHLEN, Die Abgrenzung von Liebhaberei und einkommensteuerlich relevanter Betätigung aus betriebswirtschaftlicher Sicht, 1989, 183).

Ein Weiterbetrieb in stets gleichbleibender Form trotz anhaltender Verluste ist ein Beweiszeichen gegen das Vorliegen von Gewinnerzielungsabsicht (BFH v. 14.3.1985 – IV R 8/84, BStBl. II 1985, 424; v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289; v. 15.11.2006 – IX R 58/04, BFH/NV 2007, 434; vgl. auch BFH v. 13.4.1989 – IV R 30/87, BStBl. II 1989, 718; v. 29.6.1995 – VIII R 68/93, BStBl. II 1995, 722). Für Einkünfteerzielungsabsicht spricht es, wenn der Stpfl. als Reaktion auf Verluste innerbetriebliche Strukturmaßnahmen ergreift oder wenn er Maßnahmen zu einer Umsatzsteigerung trifft (BFH v. 21.7.2004 – X R 33/03, BStBl. II 2004, 1063). Der Zeitpunkt für eine erforderliche Reaktion auf Verluste wird je nach den Umständen des Falls unterschiedlich spät sein dürfen. Nach L. SCHMIDT (Anm. zu BFH v. 13.12.1984 – VIII R 59/82, BStBl. II 1985, 455, betr. Gästehaus, FR 1985, 303) soll die Fortsetzung einer lange verlustbringenden Tätigkeit ausreichendes Beweiszeichen für Liebhaberei sein (zust. GÜNTHER, FR 1986, 378 [379]). Es kommt uE darauf an, ob nach einem Plan des Stpfl. trotz der Verluste noch ein Totalerfolg erreichbar ist oder nicht. Entwickelt sich die Situation anders als geplant, so muss der Stpfl. in angemessener Weise reagieren. Bei typischen „liebhabereiverdächtigen“ Tätigkeiten soll der Stpfl. dagegen bereits in den ersten Verlustjahren reagieren müssen (so VON GEHLEN, Die Abgrenzung von Liebhaberei und einkommensteuerlich relevanter Betätigung aus betriebswirtschaftlicher Sicht, 1989, unter Hinweis auf BFH v. 28.8.1987 – III R 273/83, BStBl. II 1988, 10). Es kommt uE darauf an, ob die Verlustursachen eine Wertung als Anlaufverluste oder als durch Fehlmaßnahmen bzw. außergewöhnliche Ursachen hervorgerufene Verluste erlauben, s. Anm. 425. Für den Zeitpunkt eines Reagierens gibt es keinen festen Anhaltspunkt.

**Persönliche Gründe für die Weiterführung eines Verlustbetriebs** nimmt die Rspr. in folgenden Fällen an:

- ▶ *Ausgleich von Verlusten mit positiven Einkünften zur Steuerersparnis* (BFH v. 18.4.2013 – VIII B 135/12, BFH/NV 2013, 1556; s. auch Anm. 382).
- ▶ *Erhaltung des Betriebs für die Familie*: Die Erwägung, den Betrieb für die Familie erhalten zu wollen, ist privater Natur (BFH v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289); auf land- und forstwirtschaftliche Betriebe nicht übertragbar s. Anm. 459.
- ▶ *Erhaltung von Arbeitsplätzen*: Die Erhaltung von Arbeitsplätzen kann nach Auffassung des BFH eine außerbetriebliche Erwägung sein, wenn das Unternehmen zu Erzielung eines Totalgewinns weder bestimmt noch geeignet ist (BFH v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289; v. 18.4.2013 – VIII B 135/12, BFH/NV 2013, 1556).

**Einstellung der verlustbringenden Tätigkeit** ist eine angemessene Reaktion auf entstandene Verluste und kann somit Beweiszeichen für das Vorliegen von Gewinnerzielungsabsicht in den vorangegangenen VZ sein. So hat der BFH

eine Einstellung einer Reitschule nach acht Verlustjahren und Weiterführung als verpachteter Betrieb (mangels Verkäuflichkeit) als mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben angesehen (BFH v. 15.11.1984 – IV R 139/81, BStBl. II 1985, 205).

#### 437 ff) Objektive Unmöglichkeit der Gewinnerzielung

Ist die Erzielung eines Totalgewinns auf Dauer objektiv unmöglich, so ist dies Beweisanzeichen dafür, dass auch subjektiv keine Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt.

BFH v. 15.11.1984 – IV R 139/81, BStBl. II 1985, 205; v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289; v. 28.8.1987 – III R 273/83, BStBl. II 1988, 10; v. 3.3.1988 – IV R 90/85, BFH/NV 1989, 91; v. 25.6.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202; v. 14.12.2004 – XI R 6/02, BStBl. II 2005, 392; v. 23.5.2007 – X R 33/04, BStBl. II 2007, 874; v. 10.1.2012 – IV B 137/10, BFH/NV 2012, 732; BIRK, BB 2009, 860 (864).

Dennoch kann Gewinnerzielungsabsicht auch dann gegeben sein, wenn ein Betrieb aus der Sicht eines objektiven, sachkundigen Beobachters nach seiner Wesensart oder der Art seiner Betriebsführung keinen Totalgewinn erzielen kann, denn „maßgebend ist immer, wie sich die Verhältnisse aus der Sicht des sich an objektiven Gegebenheiten orientierenden Steuerpflichtigen dargestellt haben“ (so BFH v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289). In einem solchen Fall wird der Stpfl. allerdings substantiiert Umstände darlegen und glaubhaft machen müssen, die ihn – aus seiner Sicht – zu der Annahme berechtigen, die in der Vergangenheit angefallenen Verluste im Laufe der weiteren Entwicklung des Betriebs durch spätere Gewinne ausgleichen und ein positives Gesamtergebnis erzielen zu können (vgl. BFH v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289). Allein aus der Feststellung, dass ein Unternehmen auf absehbare Zeit nicht zur Einkünfterzielung geeignet sei, kann noch nicht auf Liebhaberei geschlossen werden, sondern hierzu muss noch geprüft werden, ob „diese objektive Feststellung den Rückschluss auf ein Handeln des Steuerpflichtigen aus persönlichen Motiven zulasse“ (so BFH v. 13.12.1984 – VIII R 59/82, BStBl. II 1985, 455, unter Hinweis auf BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [767]; v. 21.10.1980 – VIII R 81/79, BStBl. II 1981, 452; auch BFH v. 21.7.2004 – X R 33/03, BStBl. II 2004, 1063; v. 23.5.2007 – X R 33/04, BStBl. II 2007, 874).

#### 438 gg) Bedeutung weiterer Einkünfte

Weitere Einkunftsquellen des Stpfl. bzw. anderes Vermögen oder weitere Geldzuflüsse (zB Darlehen oder Schenkung durch Ehepartner, Eltern) können sowohl gegen eine Einkünfteerzielungsabsicht des Stpfl. als auch dafür sprechen.

**Beweisanzeichen gegen Einkünfteerzielungsabsicht:** Weitere Einkunftsquellen können ein Hinweis darauf sein, dass ein Stpfl. lediglich Steuern sparen will oder aus anderen persönlichen Motiven tätig ist.

Auch wenn man von RFH v. 24.1.1934 (RStBl. 1934, 501) absieht, wo das Gericht meinte, mit Hilfe des Begriffs der Liebhaberei den Kauf landwirtschaftlicher Betriebe durch „städtische Kapitalisten“ bekämpfen zu sollen, verwenden jedenfalls mehrere Entscheidungen „die günstigen wirtschaftlichen Verhältnisse“ usw. des Stpfl., die Höhe seiner sonstigen Einkünfte (mit denen er ja die Verluste ausgleichen will) als Beweisanzeichen für Liebhaberei.

Zum Beispiel: RFH v. 18.2.1925, Slg. Bd. 15, 291; v. 14.3.1929, RStBl. 1929, 329 (519); v. 20.11.1929, StuW 1930, 240; v. 17.10.1940, RStBl. 1941, 61; v. 24.6.1942, RStBl. 1942, 890; v. 22.6.1944, RStBl. 1944, 613; BFH v. 22.7.1982 – IV R 74/79, BStBl. II 1983, 2: zu große Baumaßnahmen und Fehlmaßnahmen, die nicht aus dem Betrieb erwirtschaftet werden konnten und durch zinsfreie Darlehen von den Eltern bezahlt wurden, als Beweisanzeichen für Liebhaberei; v. 28.11.1985 – IV R 178/83, BStBl. II

1986, 293, betr. Landwirt im Nebenberuf; FG Berlin v. 30.8.1966 – V 182/63, EFG 1967, 127, rkr.

Liebhabelei kann auch bei einer einzigen Art der Tätigkeit des Stpfl. bestehen; nur kommt ein solcher Fall selten zur Entscheidung, denn die Frage der Liebhaberei wird erst streitig, wenn der Stpfl. Verlustausgleich oder Verlustabzug geltend macht. Ein solcher Fall liegt im Allgemeinen nur bei Zuschüssen von Eltern oder bei zusammenveranlagten Ehegatten vor, wenn ein Ehepartner mit seiner Betätigung lediglich mit einem Verlustausgleich mit positiven Einkünften des Ehepartners rechnet.

Gelegentlich wird unterschieden, ob der Stpfl. die verlustbringende Tätigkeit als Haupttätigkeit ausübt oder nicht.

► **Haupttätigkeit:** Übt der Stpfl. die Tätigkeit als Haupttätigkeit aus, so sind zumindest für eine längere Anlaufzeit auch andere Einkunfts- oder Geldquellen keine Beweisanzeichen gegen eine Einkünfteerzielungsabsicht (vgl. FG Düss. v. 6.11.1984 – II 289/79 E, EFG 1985, 499, rkr.: keine Liebhaberei eines Künstlers im Hauptberuf, dessen Ehefrau positive Einkünfte erzielte).

► **Nebentätigkeit:** Bei einer Nebentätigkeit ist der Beweiswert anderer Einkunftsquellen für das Fehlen von Einkünfteerzielungsabsicht uU größer (vgl. BFH v. 2.9.1987 – I R 315/83, BFH/NV 1988, 300; Lehrer mit Motorsegler; v. 19.1.1998 – XI B 23/97, BFH/NV 1998, 845, betr. Textileinzelhandelsunternehmen; Hess. FG v. 10.12.1985 – 8 K 440/84, EFG 1986, 231, rkr.: Hausfrau mit Second-Hand-Shop).

Andererseits kann einem Stpfl. die Gewinnerzielungsabsicht nicht allein deshalb abgesprochen werden, weil er Einkünfte aus anderen Einkunftsarten hat und durch den Ausgleich mit Verlusten Steuern spart (allerdings reicht die Absicht, Steuern zu sparen, nicht als Gewinnerzielungsabsicht aus; s. BFH v. 18.4.2013 – VIII B 135/12, BFH/NV 2013, 1556, sowie Anm. 382).

Vgl. RFH v. 13.12.1928 (RStBl. 1929, 369): „Daß ein Landwirt, weil er die Mittel hierzu hat, größere Aufwendungen macht als ein anderer Landwirt und infolgedessen mit Verlust abschneidet, genügt noch nicht, um diesen Verlust bei Festsetzung der Einkommensteuer auszuschneiden; ebenso wenig der Umstand, daß die Verluste mehrerer Jahre hintereinander wiederkehren und der Steuerpflichtige trotzdem den Betrieb beibehält. Nur wenn eine im Betriebe geleistete Ausgabe vollständig aus dem Rahmen des üblichen Landwirtschaftsbetriebs herausfällt, kann ihr die Anerkennung als Betriebsausgabe versagt werden.“

Auch BFH v. 6.3.1980 (IV R 182/78, BStBl. II 1980, 718 [720]) hat vor dem „bedenklichen Ergebnis“ gewarnt, „daß Besitzer größeren Vermögens es nicht wagen könnten, dieses Vermögen in einen neu zu errichtenden Erwerbsbetrieb, sei es in der Land- und Forstwirtschaft oder einem Gewerbebetrieb, z.B. in ein Hotel, zu investieren, wenn sie mit der steuerlichen Nichtanerkennung der Verluste der Anlaufjahre rechnen müßten.“

**Beweisanzeichen für Einkünfteerzielungsabsicht:** Häufig ist die Erzielung eines Totalerfolgs überhaupt nur durch Einsatz anderer Einkünfte oder anderen Vermögens möglich. Dies gilt bei Investitionen in einen neueröffneten Betrieb, wenn und soweit kein Eigenkapital eingesetzt wird; ferner bei Einsatz von hohem Fremdkapital, wenn die Ertragskraft der Investition nicht ausreicht, um Zins und Tilgung des Fremdkapitals zu verdienen. Kann der Stpfl. in Fällen, in denen die Erträge einer Investition nicht ausreichen, um das Fremdkapital zu bedienen, nicht dartun, dass ihm eine Tilgung aus anderen Mitteln möglich ist, liegen Bedenken gegen eine wirtschaftliche Betriebsführung nahe (s. Anm. 430). Außerdem kann er dann uU nicht nachweisen, dass ein Totalerfolg überhaupt möglich ist.

439 **hh) Verlustzuweisungsgesellschaften**

Besonderheiten bestehen mit Blick auf sog. Verlustzuweisungsgesellschaften. Hier geht der BFH in stRspr. davon aus, dass der Beweis des ersten Anscheins gegen eine Gewinnerzielungsabsicht spreche (BFH v. 21.8.1990 – VIII R 25/86, BStBl. II 1991, 564; v. 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219; v. 5.7.2002 – IV B 42/02, DStRE 2002, 1447). Es sei zu vermuten, dass diese bei ihrer Gründung keine Gewinnerzielungsabsicht hätten, sondern lediglich die Möglichkeit einer späteren Gewinnerzielung in Kauf nähmen. Eine solche Gesellschaft liege vor, wenn die erkennbaren Umstände typischerweise dafür sprächen, dass ihre Gründung in erster Linie dazu gedient habe, ihren Gesellschaftern eine Minderung der Steuern vom Einkommen dergestalt zu vermitteln, dass durch Zuweisung von Verlustanteilen andere – an sich tariflich zu versteuernde – Einkünfte nicht versteuert werden. Die Vermutung fehlender Gewinnerzielungsabsicht müsse durch den stpfl. entkräftet werden (BFH v. 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219). Diese Rspr. überzeugt, da bei Verlustzuweisungsgesellschaften bereits begrifflich die Gewinnerzielung gegenüber der Steuerersparnis in den Hintergrund tritt (krit. aber KOHLHAAS, FR 2003, 598). Zu beachten ist aber, dass viele sog. Verlustzuweisungsgesellschaften auch so konstruiert wurden, dass ausweislich des Betriebskonzepts ein Totalgewinn anfallen sollte. Dann kann nicht von einer fehlenden Gewinnerzielungsabsicht ausgegangen werden. Vielmehr ist § 15b anzuwenden.

440–441 Einstweilen frei.

## 7. Rechtsfolgen fehlender Einkünfteerzielungsabsicht

442 **a) Steuerliche Unbeachtlichkeit**

Ist eine Tätigkeit des Stpfl. als Liebhaberei anzusehen (dafür trägt derjenige die Beweislast, der daraus für sich Vorteile ableiten will, s. Anm. 412), so bleiben die Ergebnisse dieser Tätigkeit bei der Ermittlung der Einkünfte unberücksichtigt.

### Unbeachtlichkeit des positiven oder negativen Erfolgs:

► *Rechtsentwicklung:* Der RFH versagte zunächst den Abzug der Ausgaben, soweit sie die Einnahmen überstiegen; später schied er die Liebhabertätigkeit meistens ganz aus dem Bereich der Einkünfteerzielung aus. Die ältere Rspr. unterschied zT nicht deutlich zwischen Liebhaberei einer Tätigkeit und fehlender betrieblicher Veranlassung einzelner Aufwendungen, sie betrachtete dann als Liebhaberei nur einzelne Aufwendungen.

So bei einem Kunstmalers RFH v. 18.2.1925, Slg. Bd. 15, 291; bei LuF zB RFH v. 24.3.1926, RStBl. 1926, 194; v. 13.12.1928, RStBl. 1929, 369; v. 7.2.1929, StuW 1929, 188; v. 13.3.1929, StuW 1929, 498; v. 5.6.1929, StuW 1929, 636, betr. Jagd; v. 19.6.1929, RStBl. 1929, 473; v. 21.11.1935, RStBl. 1936, 203; v. 14.9.1938, RStBl. 1938, 1063, betr. unwirtschaftliche Investitionen; v. 24.6.1942, RStBl. 1942, 890. Vgl. auch BFH v. 11.12.1959 (VI 230/58 U, BStBl. II 1960, 67): Bei einem vermieteten, ungebauten Grundstück, das der Vermögensanlage dient und bei dem nachhaltig WKÜberschüsse entstehen, dürfen die WK nur bis zur Höhe der Einnahmen abgezogen werden (richtig stattdessen: das Grundstück diene nicht der Einkünfteerzielung, Einnahmen und WK müssten daher unberücksichtigt bleiben).

► *Abzugsverbot für den positiven oder negativen Erfolg:* Liegt keine Einkünfteerzielungsabsicht und damit Liebhaberei vor, handelt es sich um eine estl. irrelevante Betätigung in der Privatsphäre. Daher scheidet der gesamte Erfolg bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte aus. Dies wird idR bei Verlusten praktisch,

denen das FA den Abzug versagen will. Wenn sich bei der Gesamtbeurteilung keine Einkünfteerzielungsabsicht ergibt, sind aber auch positive Ergebnisse einzelner VZ keine stpfl. Einkünfte (vgl. BFH v. 22.8.1984 – I R 102/81, BStBl. II 1985, 61; VON GEHLEN, Die Abgrenzung von Liebhaberei und einkommensteuerlich relevanter Betätigung aus betriebswirtschaftlicher Sicht, 1989, 111). Dies kann praktisch werden, wenn der Stpfl. die Versteuerung von Veräußerungsgewinnen vermeiden möchte (zu den Beweislastfragen in diesen Fällen s. Anm. 412).

► *Kein Abzugsverbot für einzelne Aufwendungen:* Die Prüfung unter dem Gesichtspunkt der Liebhaberei bezieht sich auf die ganze Tätigkeit des Stpfl. (RFH v. 21.11.1935, RStBl. 1936, 21); genauer auf einen Betriebszweig, Teilbetrieb oder eine Kapitalanlage (s. Anm. 390). Aufwendungen und Einnahmen dieser Tätigkeit sind dann insgesamt estl. irrelevant. Einzelne Aufwendungen können daher nicht als „Liebhaberei“ vom Abzug ausgeschlossen werden (glA LEINGÄRTNER, FR 1979, 105 [111]; STRECK/RAINER, KÖSDI 1980, 3640). Entweder sind sie durch die Einkünfteerzielung veranlasst, dann sind sie begrifflich BA oder WK und abziehbar, auch wenn sie wirtschaftlich unnötig oder unangemessen sind (s. Anm. 393); oder es fehlt ihnen jede Veranlassung und damit die Qualifizierung als BA oder WK, dann sind sie nicht abziehbar.

Vgl. HEUER, FR 1975, 1; ferner zB BFH v. 22.11.1979 – IV R 88/76, BStBl. II 1980, 152, bestätigt Nds. FG v. 24.3.1976 – VIII 144/73, EFG 1976, 483), wo die Aufwendungen für einige Reisen einer Reisejournalistin als nicht beruflich veranlasst unberücksichtigt blieben, während die berufliche Tätigkeit selbst stl. anerkannt wurde. Zu nicht-abziehbaren BA bzw. WK s. Anm. 393, s. auch § 4 Abs. 5, § 9 Abs. 1 Nr. 4.

Eine willkürliche Behandlung einzelner Aufwendungen durch den Stpfl. als Liebhaberei ist dementsprechend nicht möglich (s. auch Anm. 393).

**Fälle des Wechsels zwischen Liebhaberei und Einkünfteerzielungsabsicht:** Bei einer Tätigkeit oder Vermögensnutzung kann aber die Einkünfteerzielungsabsicht auch erst später einsetzen oder wegfallen mit der Folge, dass eine estl. relevante Tätigkeit entsprechend später beginnt oder wegfällt (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [767], mwN; s. Anm. 444 ff.).

Einstweilen frei.

443

## b) Wechsel von und zur Liebhaberei

### aa) Wechsel von betrieblicher Einkünfteerzielung zur Liebhaberei

444

**Gründe des Wechsels:** Für das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht kommt es auf die subjektive Sicht des Stpfl. in jedem VZ an (s. Anm. 380). Eine zunächst vorhandene Gewinnerzielungsabsicht kann später wegfallen, zB wenn ein Stpfl. trotz langjähriger Verluste seine Tätigkeit unverändert fortführt (s. BFH v. 23.5.1985 – IV R 84/82, BStBl. II 1985, 515; v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289; v. 17.11.2004 – X R 62/01, BStBl. II 2005, 336).

**Zeitpunkt des Wechsels:** Der Zeitpunkt des Wegfalls der Gewinnerzielungsabsicht ist oft nur schwer festzustellen; er liegt nach dem BFH dann vor, wenn nach einer Anlaufzeit „unter den gegebenen Umständen keine Aussicht besteht“, ein positives Gesamtergebnis zu erzielen und der Stpfl. dennoch seine Tätigkeit fortsetzt (BFH v. 23.5.1985 – IV R 84/82, BStBl. II 1985, 515). Er ist dann „fortan nicht mehr zur Gewinnerzielung“ tätig (BFH v. 23.5.1985 – IV R 84/82, BStBl. II 1985, 515).

**Rechtsfolge des Wechsels:** Die weiteren Ergebnisse der Tätigkeit bleiben stl. unberücksichtigt. Allerdings können Schuldzinsen für betrieblich begründete

Verbindlichkeiten auch nach Übergang zur Liebhaberei als nachträgliche BA abgezogen werden (BFH v. 15.5.2002 – X R 3/99, BStBl. II 2002, 809). Eine Betriebsaufgabe liegt nicht vor, außer der Stpfl. erklärt ausdrücklich die Betriebsaufgabe (BFH v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381; v. 30.1.1986 – IV R 270/84, BStBl. II 1986, 516). Das Wahlrecht, die Aufgabe zu erklären, kann der Stpfl. nach BFH v. 29.10.1981 (IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381) auch später ausüben. Die Ausübung geschieht wie im Falle der Betriebsverpachtung durch Erklärung gegenüber dem FA (BFH v. 27.2.1985 – I R 235/80, BStBl. II 1985, 456; v. 22.4.1988 – III R 104/85, BFH/NV 1989, 18).

► *Unterlassen der Aufgabenerklärung*: Rechtsfolge ist nach BFH v. 29.10.1981 (IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381) eine Festschreibung des BV, wie es im Zeitpunkt des Übergangs zur Liebhaberei vorhanden war. Die stillen Reserven müssen bei späterer Aufdeckung stl. erfasst werden. Diese Auflösung hat zu erfolgen, wenn die festgeschriebenen stillen Reserven realisiert werden, sei es, dass der Liebhabereibetrieb veräußert, tatsächlich aufgegeben oder die betreffenden WG veräußert oder entnommen werden. Die dann realisierten festgeschriebenen stillen Reserven sind nachträgliche Einkünfte aus LuF.

► *Abgabe der Aufgabenerklärung*: Die Folge ist, dass der Aufgabegewinn iSd. § 14, § 16 Abs. 3, § 18 Abs. 3 im Zeitpunkt der Aufgabe zu versteuern ist.

445 Einstweilen frei.

#### 446 **bb) Wechsel von Liebhaberei zur Erzielung betrieblicher Einkünfte**

**Gründe für einen Wechsel:** Liebhaberei kann in Einkunftserzielung übergehen. Das kann durch entsprechende Maßnahmen des Stpfl. geschehen, zB durch rationellere Bewirtschaftung eines landwirtschaftlichen Betriebs, aber auch ohne Zutun des Stpfl., indem die gleiche – zB künstlerische – Tätigkeit, die bisher (vom Stpfl. bewusst in Kauf genommene) Verluste erbrachte, nachhaltig zu Gewinnen zu führen beginnt. Ebenso wie eine bisher gewinnbringende (oder in der Anlaufzeit verlustbringende) Tätigkeit zu Liebhaberei wird, wenn sie nachhaltig verlustbringend wird, der Stpfl. sie aber trotz der Erkenntnis dieser Entwicklung fortsetzt (s. Anm. 436), genügt es für die Zurechnung der Ergebnisse der vom Stpfl. ausgeübten Tätigkeit zu einer Einkunftsart, wenn sie gewinnbringend wird und der Stpfl. sie in der Erkenntnis dieses Umstands fortsetzt.

**Zeitpunkt des Wechsels:** Erzielt ein Stpfl. nach Verlusten, die als Liebhaberei stl. unberücksichtigt blieben, Gewinne, so endet damit nicht unbedingt sofort die Liebhaberei. Die Totalgewinnprognose bezieht auch die in der Vergangenheit erzielten Verluste ein (s. Anm. 402). Dies bedeutet aber nicht, dass erst dann Gewinnerzielungsabsicht vorliegt, wenn die früheren Verluste ausgeglichen sind, sondern bereits dann, wenn die erzielten und die zukünftig erwarteten Gewinne die zuvor erzielten Verluste übersteigen können. Hinzukommen muss auch subjektiv Gewinnerzielungsabsicht. Im Allgemeinen kann aber aus dem tatsächlichen Erzielen von Gewinnen bei einer Einkunftsquelle, die objektiv eine Totalgewinnprognose erlaubt, davon ausgegangen werden, dass auch subjektiv Gewinnerzielungsabsicht vorliegt.

#### **Rechtsfolgen des Wechsels:**

► *Behandlung früherer Verluste*: Das tatsächliche Erzielen von Gewinnen kann Bezeugszeichen dafür sein, dass der Stpfl. subjektiv bereits früher Gewinnerzielungsabsicht hatte (sog. retrospektive Betrachtung, s. Anm. 402). Wenn dies der Fall ist, können die früheren Verluste als Anlaufverluste behandelt und berücksichtigt werden, sofern dies verfahrensrechtl. noch möglich ist (s. zur Änderung

von StBescheiden Anm. 455). Waren die in der Vergangenheit erzielten Verluste zu Recht oder rkr. als stl. unbeachtlich eingestuft worden, so ist eine stl. Berücksichtigung nicht mehr möglich.

► *Verwertung von Ergebnissen früherer Liebhabertätigkeit*: Ob Gewinne aus der Verwertung einer früheren als Liebhaberei eingestuften Tätigkeit stpfl. sind, beurteilt sich danach, ob es sich um die Veräußerung von PV oder BV handelt bzw. ob die Verwertungshandlung unter eine Einkunftsart des Abs. 1 einzustufen ist oder nicht. Die Fragestellung ist insbes. von Bedeutung bei der Verwertung von Patenten, Erfindungen oder wissenschaftlichen Arbeiten, dem Verkauf von Gemälden eines Kunstmalers, den Büchern eines Schriftstellers etc.

Möglich ist, dass eine stets als Liebhaberei betrachtete Tätigkeit durch die Verwertungstätigkeit zu stpfl. Einkünften führt.

**Beispiel 1:** Ein Hobbyfotograf verwertet, nachdem er jahrelang nur fotografiert hat, seine Fotos durch Anlage eines Archivs, Werbung hierfür und Erteilung von Abdruckrechten an Verlage.

Der Wechsel von der Liebhaberei zur gewerblichen Tätigkeit ist Betriebseröffnung iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 6 (BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 50 [11/2011]).

Dies setzt aber voraus, dass sich aufgrund einer Änderung der objektiven Be-weisanzeichen (s. Anm. 410) auf einen Wechsel von persönlichen Motiven zur Gewinnerzielungsabsicht schließen lässt (s. Anm. 419). Ändert das FG dagegen lediglich seine rechtl. Beurteilung, dann ist der frühere tatsächliche Betriebseröffnungszeitpunkt maßgebend (vgl. FG München v. 8.4.1987 – I 146/84 F, EFG 1987, 450, rkr.; das Urteil betrifft allerdings keinen Fall der Liebhaberei).

Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb dienen, müssen mit dem Teilwert in das BV eingelegt werden (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1) bzw. bei in den letzten drei Jahren vor dem Wechsel zur Gewinnerzielung angeschafften oder hergestellten WG mit den AK bzw. HK (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1).

Bei Bewertung mit dem Teilwert werden die während der Zeit der Liebhaberei entstandenen stillen Reserven bei einer späteren Gewinnrealisierung nicht be-steuert (FELSMANN, Inf. 1982, 517 [526]). Der Teilwert ist anhand der beim Wechsel zur Gewinnerzielungsabsicht erzielten Preise zu ermitteln.

**Beispiel 2:** Ein Kunstmaler, dessen Malerei 30 Jahre lang als Liebhaberei eingestuft wurde und der in dieser Zeit einige hundert Gemälde geschaffen hat, wird plötzlich be-rühmt und verkauft einige Bilder für jeweils sechsstellige Beträge. Diese Verkäufe ge-ben Anhaltspunkte für die Bewertung aller Gemälde.

Ein Wahlrecht auf Beibehaltung als PV im Umkehrschluss zu BFH v. 6.7.1978 (IV B 59/76, BStBl. II 1978, 626), wonach bei Übergang von Einkünfteerzie-lung zur Liebhaberei das BV wahlweise beibehalten werden kann, besteht uE nicht, soweit es sich um notwendiges BV handelt. Allerdings gibt es auch Fälle, in denen der Stpfl. die Wahl hat, einzelne WG nicht ins BV einzulegen, wenn er die WG nicht zur Einkünfteerzielung benötigt, zB ein Kunstmaler, der einen Teil seiner Gemälde als unverkäuflichen Privatbesitz deklariert. Anders noch FG Berlin v. 30.8.1966 (V 182/63, EFG 1967, 127, rkr.), das den Hilfsantrag auf Feststellung zugelassen hatte, dass die späteren Einkünfte aus Verwertung der im Streitjahr entstandenen Ergebnisse der vom FG als Liebhaberei einge-stuften Tätigkeit stfrei bleiben. Dies ist uE unzutreffend, da die während der Liebhaberei gebildeten stillen Reserven durch Ansatz des Teilwerts bei Betriebs-eröffnung ausreichend berücksichtigt werden und somit kein Verstoß gegen TuG vorliegt.

Einstweilen frei.

447

448 **cc) Wechsel von und zur Liebhaberei bei Überschusseinkünften**

Allgemeines zum Wechsel zwischen Einkünfteerzielung und Liebhaberei s. Anm. 444.

**Übergang von Liebhaberei zu Überschusseinkünften:**

► *Absetzungen für Abnutzung (AfA)*: Auf die nach Beendigung der Liebhaberei zur Erzielung von Überschusseinkünften genutzten WG können AfA gem. § 9 Abs. 1 Nr. 7 iVm. § 7 vorgenommen werden; dabei kann sich im Zeitraum der Einkünfteerzielung nur noch der Teil der AK oder HK als WK auswirken, der zeitanteilig auf diesen Zeitraum entfällt (BFH v. 14.2.1989 – IX R 109/84, BStBl. II 1989, 922, betr. Umwidmung von privat genutzten WG zur Einkünfteerzielung gegen FG Ba.-Württ. v. 3.2.1984 – VII 452/80, EFG 1984, 398, rkr.).

► *Vorbereitende (vorweggenommene) Werbungskosten*: Fehlende Absicht der Einkünfteerzielung und vorbereitende (vorweggenommene) WK (zum Begriff s. § 9 Anm. 162) schließen sich aus, denn ohne die Absicht, Einkünfte zu erzielen, kann auch kein Veranlassungszusammenhang mit einer Einkünfteerzielung gegeben sein (vgl. zu den Voraussetzungen des Abzugs vorbereitender WK § 9 Anm. 162). Vorbereitende WK in einem Liebhabereifall abl. Hess. FG v. 9.12.1986 (VIII 228/80, EFG 1987, 303, rkr.).

**Übergang von Überschusseinkünften zur Liebhaberei**: Liebhaberei und nachträgliche WK (zum Begriff s. § 9 Anm. 170) schließen sich nicht aus, zB können WK noch mit der zuvor stl. relevanten Überschusserzielung zusammenhängen, etwa Kosten eines vermietungsbedingten Räumungsprozesses (beispielsweise wegen Nichtzahlung des Mieters) bei nachträglicher Selbstnutzung einer Ferienwohnung. Der spätere Wegfall der Einkünfteerzielungsabsicht beseitigt nicht einen zuvor gegebenen Veranlassungszusammenhang (vgl. die parallele Behandlung in BFH v. 15.5.2002 – X R 3/99, BStBl. II 2002, 809, zu gewerblichen Einkünften).

449–453 Einstweilen frei.

**8. Verfahrensfragen**454 **a) Verfahrensrechtliche Feststellung fehlender Einkünfteerzielungsabsicht; Rechtsbehelfe**

**Entscheidung im Steuerfestsetzungsverfahren (§ 155 AO)**: Das FA setzt im Falle der Liebhaberei keine Einkünfte der betreffenden Art an, indem es in die entsprechende Spalte eine „Null“ einsetzt oder sie mit einem Strich ausfüllt. Diese Feststellung erwächst aber nicht in Bestandskraft und ist nicht selbständig anfechtbar (§ 157 Abs. 2 AO). Der Stpfl. muss sich vielmehr im Einspruchsverfahren gegen den festgesetzten StBetrag wenden. Lautet die ESt auf „Null“, weil (auch ohne die Verluste aus Liebhaberei) kein positives zVE verbleibt, ist die StFestsetzung des Jahres anzufechten, in der sich die Verluste aus der vom FA als Liebhaberei angesehenen Betätigung erstmalig auswirken können.

**Entscheidung im Feststellungsverfahren (§ 179, § 180 Abs. 1 Nr. 2 AO)**: Lehnt das FA eine gesonderte Gewinnfeststellung (§ 181 Abs. 1 Satz 1, § 155 Abs. 1 Satz 3 AO) oder eine Verlustfeststellung nach § 10d Abs. 4 ab, weil es Liebhaberei annimmt, kann der Stpfl. Verpflichtungsklage erheben mit dem Ziel, dem FA aufzugeben, einen Gewinn oder Verlust in bestimmter Höhe fest-

zusetzen. Stellt das FA dagegen die Einkünfte mit „Null“ fest, dann ist der Bescheid mehrdeutig:

- entweder Einkünfte der begehrten Art, aber mit ausgeglichenem Ergebnis, dann Anfechtungsklage (§ 40 Abs. 1 FGO) oder
- keine Einkünfte der begehrten Art wegen Annahme von Liebhaberei (dann Verpflichtungsklage).

Ein solcher Bescheid ist auslegungsfähig (vgl. BFH v. 28.11.1985 – IV R 178/83, BStBl. II 1986, 293 [294]; dazu KANZLER, FR 1987, 77 [80]).

#### b) Vorläufige Festsetzung, Festsetzung unter Vorbehalt, Änderung von Steuerbescheiden 455

Die Frage nach den Änderungsmöglichkeiten von StBescheiden spielt bei der Abgrenzung zur Liebhaberei wegen der unsicheren Beurteilungsmöglichkeiten und der sich möglicherweise ändernden Beurteilung eine besondere Rolle.

**Vorläufige Festsetzung gem. § 165 AO:** Nach § 165 AO kann eine Steuer vorläufig festgesetzt werden, soweit die Voraussetzungen ihrer Entstehung ungewiss sind. Die Ungewissheit muss Tatsachen betreffen, und die Tatsachen, die als ungewiss angesehen werden, müssen im Vorbehaltsvermerk angegeben werden (BFH v. 25.4.1985 – IV R 64/83, BStBl. II 1985, 648). Eine Unsicherheit in der strechtl. Beurteilung eines feststehenden Sachverhalts rechtfertigt die Vorläufigkeitsanordnung nicht (BFH v. 8.7.1998 – I B 111/97, BStBl. II 1998, 702).

Die Bezeichnung „Liebhaberei“ als Grund für den Vorläufigkeitsvermerk wird vom BFH in stRspr. als ausreichend angesehen (vgl. BFH v. 22.12.1987 – IV B 174/86, BStBl. II 1988, 234; v. 25.11.2005 – XI B 1/05, BFH/NV 2006, 484; v. 23.1.2006 – IV B 80/04, BFH/NV 2006, 1242). Das BVerfG v. 21.3.1996 (2 BvR 2392/95, StE 1996, 344) hat dies nicht beanstandet. Dem BFH ist zuzustimmen (ebenso NÖCKER, AO-StB 2008, 249 [250]; krit. URBAN, Die Einkünfteerzielungsabsicht, 2010, 192 ff.). Die Einkünfteerzielungsabsicht ist eine Tatsache, die sich uU erst nach Ablauf mehrerer Jahre zweifelsfrei feststellen lässt. Der zuvor bestehenden Ungewissheit darf durch Anwendung von § 165 AO Rechnung getragen werden. Allerdings ist zu beachten, dass der Vorläufigkeitsvermerk aufzuheben ist, sobald die Ungewissheit entfallen ist (§ 165 Abs. 2 Satz 2; dazu BFH v. 4.9.2008 – IV R 1/07, BStBl. II 2009, 335; dazu NÖCKER, AO-StB 2008, 249 [251]). Die Ungewissheit ist beseitigt, wenn die für die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht maßgeblichen Hilfsstatsachen festgestellt werden können und das FA davon positive Kenntnis hat.

**Vorbehalt der Nachprüfung:** Eine Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO ist stets möglich, wenn das FA zB die Merkmale für das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht nicht ausreichend geprüft hat. Gegebenenfalls kann der Vorbehalt der Nachprüfung mit dem Vorläufigkeitsvermerk kombiniert werden (§ 165 Abs. 3; dazu NÖCKER, AO-StB 2008, 249 [250]).

**Änderung wegen neuer Tatsachen gem. § 173 AO:** Neue Tatsachen bezüglich des Vorliegens von Einkünfteerzielungsabsicht können alle Tatsachen sein, die maßgeblich als Hilfsstatsachen bzw. objektive Beweisanzeichen für das Vorliegen von Einkünfteerzielungsabsicht sind.

Das können „alle näheren Umstände, Vorgänge und Besonderheiten der Betriebsführung“ sein, „die im Zusammenhang mit den ununterbrochen erzielten Verlusten ... zu dem Schluß berechtigen, der Betrieb werde nicht ernstlich mit Gewinnerzielungsabsicht geführt“ (BFH v. 28.3.1984 – IV R 45/81, BFH/NV

1986, 213, betr. § 222 Abs. 1 Nr. 1 RAO; dazu KANZLER, FR 1987, 77 [80]: anwendbar auch auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO 1977).

Werden dem FA nachträglich solche Tatsachen bekannt, so kann das FA seine Entscheidung über die Liebhaberei ändern.

**Beispiel:** Dem FA wird nachträglich bekannt, dass es sich bei der vermieteten Wohnung des Stpfl. um ein sog. Mietkauf-Modell handelt und ein bindendes Kaufangebot des Mieters vorlag. Die zu beurteilende Totalperiode ist dadurch kürzer als angenommen (vgl. Anm. 386–388).

Aber auch nach § 173 AO kann der Übergang zur Liebhaberei nicht auf ein Wj. innerhalb der Anlaufphase oder gar auf den Betriebsbeginn zurückbezogen werden.

456–457 Einstweilen frei.

## 9. Einkünfteerzielungsabsicht bei den verschiedenen Einkunftsarten

### 458 a) Notwendige Differenzierung zwischen Einkunftsarten

Liebhaberei, dh. eine Betätigung oder Vermögensnutzung ohne Einkünfteerzielungsabsicht, ist bei allen Einkunftsarten denkbar, aber bei den einzelnen Einkunftsarten unterschiedlich häufig. Das hängt damit zusammen, dass Liebhaberei idR auf Betriebe und Berufe beschränkt ist, die als Hobby (s. Anm. 418) geeignet sind (Landwirtschaft, § 13; Pferdezucht und -haltung, § 15; wissenschaftliche, künstlerische und schriftstellerische Tätigkeit, § 18) sowie auf Steuersparmodelle (Mietkaufmodelle, § 21). Bei Gewerbebetrieben (§ 15) besteht im Gegensatz zur LuF eine Vermutung für Gewinnerzielungsabsicht (Beweis des ersten Anscheins, s. Anm. 413). Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) und sonstigen Einkünften (§ 22) ist Liebhaberei kaum anzutreffen (s. Anm. 461 und 465).

Engere Auffassungen wurden früher und werden zT immer noch im Schrifttum vertreten: Gegen die Annahme von Liebhaberei bei den Einkünften aus Kapitalvermögen sowie aus VuV KOETHER, DStR 1971, 623 (626); LEISNER-EGENSPERGER, DStZ 2010, 790; dagegen dezidiert HEUERMANN, DStZ 2010, 825; bei allen Einkünften außer solchen aus LuF sowie aus Gewerbebetrieb KRUSE, JbFStR 1980/81, 165; bei allen Einkünften FELIX, DStZ 1965, 327; WITTIG, DStR 1972, 164; H. MEILICKE, FR 1979, 337; krit. auch STRECK/RAINER, KÖSDI 1980, 3638.

Wegen des sog. Dualismus der Einkunftsarten (s. Anm. 520 ff.) ist Liebhaberei bei den verschiedenen Einkünften nach unterschiedlichen Kriterien zu beurteilen. Es kommt zwar übereinstimmend auf das Streben nach einem Totalerfolg (s. Anm. 381 ff.) an, bei Gewinneinkünften aber als Totalgewinn, bei Überschusseinkünften als Totalüberschuss der Einnahmen über die WK (s. Anm. 393). Daher bedarf es stets zunächst der Klärung der Einkunftsart, bevor die Liebhabereifrage geprüft werden kann.

### b) Einkünfteerzielungsabsicht bei betrieblichen Einkünften

#### 459 aa) Einkünfteerzielungsabsicht bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13)

**Schrifttum:** KANZLER, Neuere Rechtsprechung zur Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft, Inf. 1986, 100 und 126; SCHINDLER, Begriff des Waldes, StBp. 1986, 224; BUOB, Wald als Liebhaberei?, Inf. 1987, 386; KANZLER, Neuere Rechtsprechung zur Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft, FR 1987, 77; SCHÖNBERG, Liebhaberei bei der Pferdezucht, HFR 2000, 484; HORSTER, Zur Notwendigkeit einer sinnvollen Fortentwicklung des steu-

erlichen Liebhabereibegriffs in Land- und Forstwirtschaft angesichts zunehmend schwieriger wirtschaftlicher Verhältnisse bei vielen Betrieben der Landwirtschaft, der Forstwirtschaft und des Weinbaus, in WASSERMEYER (Hrsg.), *Liber Amicorum* für Rudolf Gocke zum 65. Geburtstag, Erfstadt 2002, 89; KRÖMKER, Verluste aus Weinbaubetrieb als Liebhaberei, EStB 2003, 375; KANZLER, Von Steckenpferden und ihren Reitern – Einige Gedanken zur Liebhaberei, DStZ 2005, 766; PEZZER, Subjektive Merkmale für das Erzielen von Einkünften, DStR 2007, Beihefter zu Heft 39, 16; RITZROW, Pferdehaltung und Pferdezucht – Fragen der Liebhaberei, EStB 2009, 205.

**Möglichkeit der Liebhaberei:** Die meisten Entscheidungen zur Liebhaberei ergingen zur LuF, einerseits, weil in diesem Bereich geringere Ertragskraft bezogen auf das eingesetzte Kapital als zB bei Gewerbebetrieben die Regel ist, so dass es bei Investitionen schnell zu dauerhaften Verlusten kommt, und andererseits, weil die Inkaufnahme dieser Verluste auch oft durch persönliche Gründe veranlasst ist, wie zB Wohnen auf dem Lande, Ferienhaus, Reiten etc.

► *Liebhaberei bejaht:* RFH v. 24.4.1929, StuW 1929, 626; v. 3.10.1934, Kartei EStG 1934, § 13 Abs. 1 Ziff. 1 Rn. 1; v. 9.10.1935, RStBl. 1936, 200 (vollständig wiedergegeben in Kartei EStG 1934, § 13 Abs. 1, Ziff. 1 Rn. 9); v. 21.11.1935, RStBl. 1936, 203; v. 26.2.1936, RStBl. 1936, 601; v. 26.5.1937, StuW 1937, 419; v. 24.6.1942, RStBl. 1942, 890; BFH v. 27.6.1968 – IV 69/63, BStBl. II 1968, 815; v. 21.10.1980 – VIII R 81/79, BStBl. II 1981, 452; v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381, betr. Gewinnrealisierung bei Übergang zur Liebhaberei; v. 22.7.1982 – IV R 74/79, BStBl. II 1983, 2, betr. Landwirtschaft als Hauptberuf mit Millionenzuschüssen der Eltern; v. 21.3.1985 – IV R 25/82, BStBl. II 1985, 399: gepachtetes Gestüt mit hohen Verlusten, die während der Pachtzeit nicht ausgeglichen wurden; v. 3.3.1988 – IV R 90/85, BFH/NV 1989, 91; FG Nürnberg v. 28.1.1987 – III 90/85, FR 1987, 243, rkr., mit Anm. SAUER; BFH v. 27.1.2000 – IV R 33/99, BStBl. II 2000, 227, betr. kleine Pferdezucht als Hobby; v. 24.8.2000 – IV R 46/99, BStBl. II 2000, 674, betr. Generationenbetrieb; v. 6.3.2003 – IV R 26/01, BStBl. II 2003, 702, betr. Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen; v. 10.1.2012 – IV B 137/10, BFH/NV 2012, 732.

► *Liebhaberei offengelassen (Zurückverweisung):* BFH v. 18.12.1969 – IV R 57/68, BStBl. II 1970, 377; v. 28.3.1984 – IV R 45/81, BFH/NV 1986, 213, zu Pferdezucht; v. 28.11.1985 – IV R 178/83, BStBl. II 1986, 293, zu Teilbetrieb Pferdezucht; v. 11.10.2007 – IV R 15/05, BStBl. II 2008, 564, für landwirtschaftlichen Pachtbetrieb.

► *Liebhaberei vermeint:* RFH v. 24.8.1938, RStBl. 1938, 939; BFH v. 18.3.1976 – IV R 52/72, BStBl. II 1976, 482; v. 13.4.1989 – IV R 30/87, BStBl. II 1989, 718; v. 13.12.1990 – IV R 1/89, BStBl. II 1991, 452, betr. Forstbetrieb mit wertvollem Baumbestand; dazu auch PEZZER, DStR 2007, Beihefter zu Heft 39, 16 (18); BFH v. 17.5.1994 – IV B 76/93, BFH/NV 1994, 855, betr. Forstbetrieb.

**Beurteilungsgrundsätze:** Bei der Einordnung als Liebhaberei sollte auch berücksichtigt werden, dass es bäuerlicher Mentalität entspricht, ererbte land- und forstwirtschaftliche Betriebe nicht aufzugeben, sondern unter Einsatz der gesamten Arbeitskraft der Familienangehörigen und uU auch unter Zusetzung von außerlandwirtschaftlichem Einkommen zu erhalten. In solchen Fällen fehlen uE die persönlichen Gründe für eine Inkaufnahme von Verlusten, so dass von einer Gewinnerzielungsabsicht auch bei sehr langen Verlustperioden ausgegangen werden kann (anders BFH v. 3.3.1988 – IV R 90/85, BFH/NV 1989, 90, zu ererbtem Betrieb von 130 ha, der vom Verwalter geführt wurde; der BFH schloss allein aus der fehlenden Gewinnerzielungsmöglichkeit auf eine fehlende

Gewinnerzielungsabsicht; s. auch Anm. 437 zur objektiven Unmöglichkeit der Gewinnerzielung). Auch der BFH geht bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben von einer generationenübergreifenden Bestimmung des Prognosezeitraums für den Totalgewinn aus, beurteilt die Gewinnerzielungsabsicht als solche aber nicht abweichend von den allgemeinen Regeln (BFH v. 24.8.2000 – IV R 46/99, BStBl. II 2000, 674).

**Liebhabelei bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen:** Ursprünglich hatte der BFH entschieden, dass bei einem Landwirt mit Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13a nicht feststellbar sei, ob tatsächlich Verluste erwirtschaftet wurden, so dass es keine Anhaltspunkte für die Annahme von Liebhabelei geben könne (BFH v. 24.7.1986 – IV R 137/84, BStBl. II 1986, 808; v. 1.12.1988 – IV R 72/87, BStBl. II 1989, 234; v. 24.5.2007 – IV B 41/06, BFH/NV 2007, 2049). Auch durch die tatsächliche Anfertigung von Bilanzen nach § 4 oder die Vorlage eines Sachverständigengutachtens zur Frage der Liebhabelei könne der Stpfl. nicht „die Anerkennung als Liebhabeleibetrieb erhalten“ (so BFH v. 24.7.1986 – IV R 137/84, BStBl. II 1986, 808). In einer abweichenden Entscheidung hat der BFH allerdings auch bei einer Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen Liebhabelei für grds. möglich gehalten. Andauernde Verluste könnten auch bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zur Annahme einer Liebhabelei führen (BFH v. 6.3.2003 – IV R 26/01, BStBl. II 2003, 702). Die letztgenannte Entscheidung wird man indes als Sonderfall einstufen müssen, der im Rahmen einer alten Fassung von § 13a auftreten konnte. Vor dem Hintergrund der geltenden Rechtslage ist daran festzuhalten, dass Liebhabelei bei § 13a nicht möglich ist (ebenso KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 13 Rn. 63).

**Liebhabelei bei Forstwirtschaft:** Ein Wald kann sowohl auf einem Privatgrundstück stehen als auch einen forstwirtschaftlichen Betrieb darstellen. Die Abgrenzung ist für die Besteuerung des Veräußerungsgewinns entscheidend und auch für die Berechnung des Totalerfolgs.

► *Voraussetzungen der Liebhabelei:*

- ▷ *Die frühere Rechtsprechung* war bei der Annahme von Liebhabelei zurückhaltend. Wird ein Waldgrundstück nach betriebswirtschaftlichen Regeln bewirtschaftet oder wenigstens in der nötigen Weise forstwirtschaftlich gepflegt, so ist trotz langjähriger Verluste keine Liebhabelei anzunehmen, da ein Wald regelmäßig erst nach langer Zeit Erträge bringt.

RFH v. 14.10.1936, RStBl. 1936, 1181; BFH v. 16.5.1963 – IV 25/60, StRK EStG (bis 1974) § 13 Rn. 139; HFR 1964, 194; auch wenn die Arbeit des Stpfl. gleichzeitig der Erholung und Freizeitgestaltung dient; v. 18.3.1976 – IV R 52/72, BStBl. II 1976, 482, gegen Nds. FG v. 26.1.1972 – VIII 95/67, EFG 1972, 532; FG München v. 24.3.1966 – II (VI) 225/65, EFG 1966, 409, rkr.; FG Düss. v. 25.3.1976 – II 91/73 E, EFG 1976, 597, rkr., betr. kleine Privatwaldung, die der Stpfl. durch einen staatlichen Förster bewirtschaftet ließ.

- ▷ *Die neuere Rechtsprechung* stellt nicht mehr auf den Verlustzeitraum ab, sondern darauf, ob es sich um eine mit Gewinnerzielungsabsicht nachhaltig ausgeübte selbständige Tätigkeit handelt, die auf der planmäßigen Nutzung der natürlichen Kräfte des Waldbodens zur Gewinnung von Nutzhölzern und ihrer Verwertung im Wege der Holzernte beruht.

BFH v. 13.4.1989 – IV R 30/87, BStBl. II 1989, 718, unter Berufung auf BFH v. 26.6.1985 – IV R 149/83, BStBl. II 1985, 549; v. 15.10.1987 – IV R 91/85, BStBl. II 1988, 257.

**Gegen Forstbetrieb:** BFH v. 26.6.1985 – IV R 149/83, BStBl. II 1985, 549 (Einkünfte aus VuV).

**Für Liebhaberei:** BFH v. 14.7.1988 – IV R 88/86, StRK EStG 1975 § 13 Allg. R. 10; BFH/NV 1989, 771, betr. Waldbesitzer mit 7,3 ha Grundfläche, der vor allem hohe Aufwendungen für Wege und Brücken hatte, die gleichzeitig die Zufahrt zu seiner Zweitwohnung bildeten; BFH v. 20.1.2005 – IV R 6/03, BFH/NV 2005, 1511, betr. 90 Hektar Forstbetrieb, der objektiv nicht zur Gewinnerzielung geeignet war.

**Gegen Liebhaberei:** BFH v. 13.4.1989 – IV R 30/87, BStBl. II 1989, 718, bei Forstbetrieb mit 3,2 ha und Jahresgewinn unter 1000 DM. Zur Betriebsaufgabe eines an verschiedene Personen für Wochenendzwecke vermietetes Grundstück mit Baumbestand vgl. BFH v. 15.10.1987 (IV R 91/85, BStBl. II 1988, 257). Keine Liebhaberei, wenn die Gewinnerzielungsabsicht für eine Forstfläche wegfällt, ohne dass dies nach außen hervortritt, BFH v. 18.5.2000 (IV R 28/98, BFH/NV 2000, 1455).

Zu Einzelheiten zu den Mindestvoraussetzungen für das Vorliegen eines Forstbetriebs s. Anm. 395.

► *Berechnung des forstwirtschaftlichen Totalgewinns:* Der forstwirtschaftliche Totalgewinn setzt sich zusammen aus einem Veräußerungsgewinn des Grund und Bodens sowie dem Veräußerungsgewinn aus dem Holz. Der Veräußerungsgewinn des Holzes bestimmt sich nach der Differenz aus Aufforstungskosten, den Bewirtschaftungskosten und dem Veräußerungserlös für das Holz. Hierbei will BFH v. 14.7.1988 (IV R 88/86, BFH/NV 1989, 771) einen inflationsbedingten Wertzuwachs des Holzes nicht einbeziehen, wenn der errechnete Totalgewinn hauptsächlich auf diesem inflationsbedingten Wertzuwachs beruht. Als Begründung wird angeführt, dass dann, wenn die Betätigung zwar nominell einen Totalgewinn ergebe, dies in der Sache nur die Erhaltung einer bereits vorhandenen Substanz und damit keine Ursache für die Aufnahme einer Betätigung sei, denn ein Stpfl. würde das gleiche Ziel durch das Halten von Sachvermögen erreichen können, das der inflationären Entwertung nicht ausgesetzt ist. Diese Argumentation ist uE nicht verständlich: Holz ist ein Sachwert, der sowohl in der Substanz als auch inflationsbedingt an Wert gewinnt. Wenn dieser Wertzuwachs – und zwar auch der inflationsbedingte – zu einem stpfl. Gewinn führen kann, so ist dieser in den Totalgewinn einzubeziehen (s. auch Anm. 393). Eine andere Frage ist die Vorausschätzung der Höhe des Inflationsgewinns; der BFH wollte sich möglicherweise nicht auf Unsicherheiten bei den langen Beurteilungszeiträumen in der Forstwirtschaft einlassen.

Der Stpfl. muss nicht beabsichtigen, während der gesamten Umtriebszeit (= Zeit von der Aufforstung bis zur Einschlagreife des Holzes) Eigentümer des Waldes zu bleiben, weil bei einer Veräußerung die stillen Reserven im Holz aufgelöst werden (BFH v. 18.3.1976 – IV R 52/72, BStBl. II 1976, 482; v. 14.7.1988 – IV R 88/86, BFH/NV 1989, 771; v. 13.4.1989 – IV R 30/87, BStBl. II 1989, 718). Zur Beurteilungseinheit bei LuF s. Anm. 390; zum Beurteilungszeitraum s. Anm. 388; zur wirtschaftlichen Betriebsführung s. Anm. 429.

#### bb) Einkünfteerzielungsabsicht bei Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15)

460

**Schrifttum:** GROH, Gewinnerzielungsabsicht und Mitunternehmerschaft, DB 1984, 2424; SCHULZE-OSTERLOH, Gemeinschaftliche Einkünfteerzielung oder Liebhaberei, FR 1985, 197; GONELLA, Normaler Gewerbebetrieb als Liebhabereibetrieb?, Auswirkungen auf Kapitalgesellschaften, FR 1986, 621; GÜNTHER, Normaler Gewerbebetrieb als Liebhaberei?, FR 1986, 378; PIETSCH, Von den Werbungskosten zu der Gewinnerzielungsabsicht eines Mitunternehmers, DStZ 1986, 599; PIETSCH, Von den Werbungskosten zu der Gewinnerzielungsabsicht eines Mitunternehmers, in SCHLUTJUS (Hrsg.), Gesellschaften und Gesell-

schafter im Steuerrecht, Bonn 1986; JAKOB/HÖRMANN, Zur Einkünfteerzielungsabsicht bei gemeinsamer wirtschaftlicher Betätigung, FR 1990, 33; ADAMEK, Gewinnerzielungsabsicht bei nebenberuflich betriebenen Buchverlag, EFG 2005, 193; PROFF ZU IRNICH, Einkünfteerzielungsabsicht bei einem Boothandel mit langjährigen hohen Verlusten, FR 2005, 319; BIRK, Liebhaberei im Ertragssteuerrecht, BB 2009, 860.

**Möglichkeit der Liebhaberei:** Liebhaberei im gewerblichen Bereich ist möglich, aber selten, da bei Gewerbebetrieben der Beweis des ersten Anscheins für Gewinnerzielungsabsicht spricht. Sie kommt vor, wenn der Stpfl. versucht, sein Hobby zum Gewerbebetrieb zu machen (zB bei Rennpferdehaltung und Sammeltätigkeiten).

► *Liebhaberei bejaht* im entschiedenen Fall durch RFH v. 20.11.1929 (StuW 1930, 240) betr. Trabrennsport; RFH v. 6.11.1936 (RStBl. 1937, 391) betr. Gestüt und Rennstall einer OHG; v. 24.11.1942 (Kartei EStG 1938/39, § 4 Abs. 1, Rn. 71) betr. Anlegung einer gartenbautechnischen und gartenbaugeschichtlichen Sammlung durch einen Handelsvertreter; v. 20.1.1944 (RStBl. 1944, 366) betr. Rennstall; BFH v. 8.5.1953 – III 67/52 U, BStBl. II 1953, 237) betr. Sammeln von Briefmarken (sofern nicht durch An- und Verkauf sowie Tausch ein Gewerbebetrieb entsteht); v. 19.11.1985 – VIII R 4/83 (BStBl. II 1986, 289) betr. Getränkegroßhandel mit 29 Verlustjahren; v. 28.8.1987 – III R 273/83, BStBl. II 1988, 10) betr. Motorjacht; v. 2.9.1987 – I R 315/83 (StRK EStG 1975, § 2 Abs. 2, Rn. 20; BFH/NV 1988, 300) betr. Motorsegler; v. 28.1.1988 – IV R 148/85 (BFH/NV 1988, 627) betr. Filmgesellschaft; v. 21.11.2000 – IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789, betr. Verlustzuweisungsgesellschaft; v. 31.7.2002 – X R 48/99, BStBl. II 2003, 282, betr. Fitness-Center; v. 27.5.2009 – X R 62/06, juris, betr. Weinhandel; v. 10.4.2013 – X B 106/12, BFH/NV 2013, 1090, betr. Dauerverlustbetrieb; FG Rhld.-Pf. v. 31.3.1977 (III 135/74, EFG 1977, 358, rkr.) betr. Bootvermietung; FG Berlin v. 14.6.1977 (EFG 1978, 72, rkr.) betr. Vertrieb von Motorjachten; v. 7.9.1984 (III 49/84, EFG 1985, 238, rkr.) betr. untypischer Taxibetrieb; Hess. FG v. 10.12.1985 (8 K 440/84, EFG 1986, 231, rkr.) betr. Second-Hand-Shop für Kinderspielzeug und Kinderbücher; Nds. FG v. 5.6.1986 (II 517/84, EFG 1987, 301, rkr.) betr. Charterflugbetrieb; Hess. FG v. 9.12.1986 (VIII 228/80, EFG 1987, 303, rkr.) betr. Hobby, das in Gewerbebetrieb umgewandelt werden sollte; FG Saarl. v. 6.3.1987 (I K 185/85, EFG 1987, 352, rkr.) betr. Ein-Feld-Tennishalle; FG Bremen v. 26.11.1987 (II 221–222/85 K, EFG 1988, 133, rkr.) betr. Charterflugbetrieb.

► *Liebhaberei verneint* im entschiedenen Fall durch BFH v. 28.6.1955 (I 25/55 U, BStBl. II 1955, 237) betr. Radrennbahn; v. 1.8.1957 (IV 399/55 U, BStBl. II 1957, 355); v. 7.8.1979 (VIII R 95/77, BStBl. II 1980, 633) betr. Schlossbesichtigungen; v. 1.10.1964 (IV 183/62 U, BStBl. II 1964, 629, gegen FG Stuttgart v. 13.3.1962 – I 61/62, EFG 1962, 293, nrkr.) betr. Erzielung eines Geldpreises durch einen Kunsthandwerker für seine auf einer Ausstellung gezeigten Erzeugnisse; v. 13.12.1984 – VIII R 59/82, BStBl. II 1985, 455) betr. Gästehaus mit acht Verlustjahren; FG Münster v. 28.11.1958 (EFG 1959, 128, rkr.) betr. Selbstverlag eines Buchs in niederdeutscher Sprache; FG Hamb. v. 27.11.1979 (I 134/77, EFG 1980, 188, nrkr.) betr. Modeboutique (Anlaufzeit); Nds. FG v. 16.4.1986 (IX 147/82, EFG 1987, 177) betr. Spielfilm KG.

► *Zurückverweisung* in BFH v. 25.6.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202, betr. Hubschraubervermietung; v. 21.7.2004 – X R 33/03, BStBl. II 2004, 1063, betr. Bootshandel; v. 17.11.2004 – X R 62/01, BStBl. II 2005, 336, betr. Möbel-

handel; v. 23.5.2007 – X R 33/04, BStBl. II 2007, 874, betr. Buchverlag; v. 19.3.2009 – IV R 40/06, BFH/NV 2009, 1115, betr. Automatenaufsteller.

**Die Beurteilungsgrundsätze:** Bei einem Gewerbebetrieb spricht der Beweis des ersten Anscheins für Gewinnerzielungsabsicht (vgl. BFH v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289, betr. Großhandel, aber Liebhaberei nach 29 Verlustjahren bejaht). Das Urteil wird für Gewerbebetriebe verallgemeinert: „Gewerbebetriebe werden in aller Regel nicht aus Liebhaberei geführt, sondern aus Gewinnstreben“ (BFH v. 23.1.1969 – IV R 36/68, BStBl. II 1969, 340); ähnlich Nds. FG v. 26.10.1978 – II 165/74, EFG 1979, 226, rkr.: „Nicht selten erwirtschaften auch gewerbliche Unternehmen über viele Jahre Verluste und werden durch öffentliche Zuschüsse oder Sanierungsmaßnahmen gestützt, ohne daß sie deshalb als Liebhabereibetriebe anzusprechen wären.“

Die Vermutung kann entkräftet werden zB durch die Feststellung, dass eine Gewinnerzielung objektiv unmöglich ist (BFH v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289; v. 25.6.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202; v. 14.12.2004 – XI R 6/02, BStBl. II 2005, 392; v. 23.5.2007 – X R 33/04, BStBl. II 2007, 874; BIRK, BB 2009, 860 [864]). Es bedarf darüber hinaus objektiver Beweisanzeichen für ein Tätigwerden des Stpfl. aus persönlichen Gründen. Dafür genügt aber zB die Absicht, Steuern zu sparen (s. weiter Anm. 439).

Zur Gewinnerzielungsabsicht bei PersGes. s. Anm. 372; zum Verhältnis zum GewStRecht s. Anm. 374; zum Verhältnis zum UStRecht s. Anm. 375.

#### cc) Einkünfteerzielungsabsicht bei Einkünften aus selbständiger Arbeit (§ 18)

461

**Schrifttum:** HEUER, Liebhaberei und Kunstfreiheit, DStZ 1983, 294; KIRCHHOF, Die Garantie der Kunstfreiheit im Steuerstaat des Grundgesetzes, NJW 1985, 230; MENNACHER, Liebhaberei und künstlerische Tätigkeit, NJW 1985, 1608; FISCHER, Schriftstellerische Tätigkeit als Liebhaberei?, FR 1986, 14; ALBER, Zur Gewinnerzielungsabsicht des Rechtsanwalts im Vergleich zum Getränkegroßhändler und zur Weingutsbesitzerin, in HOMMELHOFF/ZÄTZSCH/ERLE (Hrsg.), Gesellschaftsrecht Rechnungslegung Steuerrecht, FS Wolf Müller, München 2001, 263; RITZROW, Liebhaberei im Bereich der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, StWa. 2001, 67; BIRK, Liebhaberei im Ertragssteuerrecht, BB 2009, 860; RITZROW, Abgrenzung der Liebhaberei von den Einkünften aus selbständiger Arbeit, SteuStud. 2009, 66.

Die Möglichkeit der Liebhaberei bei selbständiger Arbeit ist grds. zu bejahen (BFH v. 22.4.1998 – XI R 10/97, BStBl. II 1998, 663). Aus der Tatsache, dass manche hier in Betracht kommenden Tätigkeiten wie besonders schriftstellerisches und künstlerisches Schaffen einerseits besonders häufig aus Passion betrieben werden, andererseits vom Gesetzgeber in § 18 unter den stpfl. Einkünften aufgezählt werden, ist uE bei solchen Tätigkeiten weder eine Vermutung gegen Liebhaberei noch ein Gebot zu besonders zurückhaltender Bejahung von Liebhaberei zu folgern (aA wohl FG Rhld.-Pf. v. 18.12.1956 – I 57/55, BB 1957, 426, rkr.; FG Berlin v. 30.8.1966 – V 182/63, EFG 1967, 127, rkr., mwN). Vielmehr gilt auch hier, dass der Stpfl. einen Totalgewinn anstreben muss (vgl. BFH v. 28.11.2002 – XI B 12-14/00, NJW 2003, 2479). Allerdings lässt die Rspr. des BFH eine Tendenz dahingehend erkennen, dass Gewinnerzielungsabsicht bei den klassischen freien Berufen im Sinne des Katalogs von § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 mit geringerem tatsächlichem Feststellungsaufwand bejaht werden kann als bei künstlerischen, schriftstellerischen und erfinderischen Tätigkeiten.

**Liebhabelei bejaht** im entschiedenen Fall durch RFH v. 18.2.1925 (Slg. Bd. 15, 291) betr. Kunstmaler; v. 17.10.1940 (RStBl. 1941, 61) betr. Vortragsmeister; v. 22.6.1944 (RStBl. 1944, 613) betr. Sippenforscher; FG Karlsru. v. 26.11.1954 (EDStZ 1955, 50) betr. Bildhauerei eines Studienrats; FG Nürnberg. v. 28.10.1958 (EFG 1959, 196, rkr.) betr. Jagdschriftstellerei eines Geschäftsführers; FG Berlin v. 30.8.1966 (V 182/63, EFG 1967, 127, rkr.) betr. Kunstmaler. Nach BFH v. 29.1.1970 (IV R 78/66, BStBl. II 1970, 319) kann die Tätigkeit eines Erfinders Liebhabelei bilden. Die nachhaltig verlustbringende, aus humanitären Gründen betriebene Praxis eines Arztes bildet Liebhabelei (österreich. VGH v. 28.4.1980, 2256/77, zit. SWK 1981 Heft 19, 23); v. 23.5.1985 (IV R 84/82, BStBl. II 1985, 515) betr. Schriftsteller, der seine Bücher vorwiegend verschenkt und die Druckkosten getragen hatte; v. 20.4.2000 (XI S 5/99, BFH/NV 2001, 13) betr. Erfinder, der 18 Jahre lang keine Einnahmen erzielte; v. 31.5.2001 (IV R 81/99, BStBl. II 2002, 276) betr. Steuerberater; v. 14.12.2004 (XI R 6/02, BStBl. II 2005, 392) betr. RA mit langjährigen Verlusten; v. 3.6.2005 – XI S 7/4 (PKH), BFH/NV 2005, 1556, betr. Erfinder; FG Köln v. 12.11.1981 (V 278/80 E, EFG 1982, 345, rkr.) betr. Kindertheater, für das keine Eintrittsgelder erhoben wurden und nicht kostendeckender Auslagensatz aus öffentlichen Geldern gewährt wurde; FG Ba.-Württ. v. 10.12.1992 (6 K 122/90, EFG 1993, 514, rkr.) betr. Künstlerische Nebentätigkeit eines Lehrers; Thür. FG v. 21.11.2013 – 2 K 728/11, EFG 2014, 264, rkr., mit Anm. BAUHAUS, betr. Bildenden Künstler.

**Liebhabelei verneint** im entschiedenen Fall durch RFH v. 14.3.1929 (RStBl. 1929, 329 und 519) betr. Rezitator (bei Berücksichtigung der schlechten wirtschaftlichen Zeiten); v. 16.1.1935 (RStBl. 1935, 757) und v. 8.4.1954 (IV 342/53 U, BStBl. II 1954, 188) betr. Lehrtätigkeit eines leitenden Angestellten (WK bei der Haupttätigkeit); BFH v. 16.1.1975 – IV R 75/74, BStBl. II 1975, 558) betr. Diplomingenieure der Fachrichtung Architektur; v. 22.11.1979 (IV R 88/76, BStBl. II 1980, 152) betr. Reisejournalistin; v. 26.4.1989 (VI R 104/86, nv.) betr. Künstler, der nach vier Gewinnjahren acht Jahre Verluste erzielte; v. 22.4.1998 (XI R 10/97, BStBl. II 1998, 663) betr. RA mit langjährigen Verlusten; FG Hamb. v. 21.6.1967 (III 298-300/65, EFG 1967, 606, rkr.) betr. Musikforschung eines Komponisten und Dirigenten (Nebentätigkeit der Haupttätigkeit); FG Berlin v. 3.5.1976 (III 293/75, EFG 1976, 597, rkr.) betr. Schriftstellerei eines Rentners; FG Düss. v. 6.11.1984 (II 289/79 E, EFG 1985, 499, rkr.) betr. Künstler im Hauptberuf mit über achtjähriger Verlustperiode aber Einnahmen mit steigender Tendenz; Nds. FG v. 23.10.1986 (II 539/84, EFG 1987, 341, rkr.) betr. Schriftsteller, der trotz Druckkostenzuschuss und Honoraranspruch ab dem 501. Exemplar bereits im ersten Jahr 3000 DM Einnahmen erzielt hatte; FG Nürnberg. v. 19.12.1988 (V 192/88, EFG 1989, 271, rkr.) betr. Opernsängerin mit Bühnenreifepfprüfung.

**Die Beurteilungsgrundsätze** für selbständige Tätigkeiten sind im Ausgangspunkt dieselben wie bei gewerblichen Tätigkeiten. Jedoch ergeben sich im Ergebnis Abweichungen, weil häufig nicht auf die Art eines Betriebs und seine Bewirtschaftung abgestellt werden kann (beachte aber BFH v. 14.12.2004 – XI R 6/02, BStBl. II 2005, 392, näher sogleich; s. auch die Zusammenstellung bei RITZROW, *SteuStud.* 2009, 66).

**Künstler, Schriftsteller, Erfinder:** Bei Künstlern, Schriftstellern und Erfindern ist eine Prognose der erzielbaren Einnahmen während der Arbeit an ihrem Werk schwierig und nach Fertigstellung am ehesten noch bei Büchern denkbar: Wenn ein Buch einige Jahre keine oder nur wenige Leser gefunden hat, sind die Chancen, dass das Buch noch zum Bestseller wird, erfahrungsgemäß recht gering, wenn auch nicht undenkbar. Bei Erfindern ist die Vorhersage noch schwieriger (vgl. BFH v. 3.6.2005 – XI S 7/0 [PKH], BFH/NV 2005, 1556), bei Künstlern scheint uns jede Vorhersage unmöglich (so auch KIRCHHOF, *NJW* 1985, 230; vgl. BFH v. 6.3.2003 – XI R 46/01, BStBl. II 2003, 602). Für Anlaufverluste kann es demnach keine feste Begrenzung geben (so KIRCHHOF, *NJW* 1985, 230, betr. Künstler). Entscheidend ist uE, ob zielstrebig auf einen Erfolg (Erfindung, Kunstwerk, Buch) hingearbeitet wird und ob dann Bemühungen zur Verwer-

tung des Arbeitserfolgs unternommen werden, zB bei Erfindungen Patenterteilungen und Vermarktungsbemühungen (BFH v. 3.6.2005 – XI S 7/0 [PKH], BFH/NV 2005, 1556), bei Kunstwerken Bemühungen um Ausstellungen (s. im Einzelnen Thür. FG v. 21.11.2013 – 2 K 728/11, EFG 2014, 264, rkr., mit Anm. BAUHAUS, betr. Bildenden Künstler), bei Büchern Bemühungen um einen Verlag bzw. bei Selbstverlag um den Vertrieb. Zu den Qualitätsanforderungen an eine als künstlerisch einzustufende Tätigkeit s. BFH v. 14.8.1980 – IV R 9/77, BStBl. II 1981, 21; HEUER, DSrR 1983, 638.

**Klassische freie Berufe:** Einen etwas anderen Weg geht der BFH bei den klassischen freien Berufen wie Rechtsanwälten, Steuerberatern, Ärzten etc. Hier spricht der Anscheinsbeweis grds. für eine Gewinnerzielungsabsicht (s. etwa BFH v. 31.5.2001 – IV R 81/99, BStBl. II 2002, 276, für einen Steuerberater). Bei Rechtsanwälten etwa geht der BFH grds. davon aus, dass diese Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt werde. Der Beweis des ersten Anscheins spreche auch bei der Erwirtschaftung dauernder Verluste dafür, dass die Rechtsanwaltskanzlei in der Absicht betrieben werde, Gewinne zu erzielen, denn ein Unternehmen dieser Art sei regelmäßig nicht dazu bestimmt und geeignet, der Befriedigung persönlicher Neigungen oder der Erlangung wirtschaftlicher Vorteile außerhalb der Einkommenssphäre zu dienen (so BFH v. 22.4.1998 – XI R 10/97, BStBl. II 1998, 663). In einer späteren Entscheidung hat der BFH allerdings klargestellt, dass bei Einkünften eines Rechtsanwalts keine anderen Maßstäbe anzuwenden seien als bei gewerblichen Einkünften, so dass auch hier alle Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen seien. Konkret wurden langjährige Verluste im Urteilsfall nicht anerkannt, weil die Einnahmen der Rechtsanwältin ohne plausible Gründe auf niedrigstem Niveau stagnierten und er seinen Lebensunterhalt aus erheblichen anderweitigen Einnahmen bestritt (BFH v. 14.12.2004 – XI R 6/02, BStBl. II 2005, 392). Die Abweichung der späteren von der früheren Entscheidung ist als sachgerecht zu bewerten, da zuvor zu wenig auf die konkreten Umstände des Kanzleibetriebs abgestellt wurde (ebenso BIRK, BB 2009, 860 [864]). Gleichwohl zeigt diese Konstellation, welche große Unsicherheiten nach wie vor bei der Beurteilung vordergründig vergleichbarer Fallgestaltungen bestehen.

### c) Einkünfteerzielungsabsicht bei Überschusseinkünften

#### aa) Einkünfteerzielungsabsicht bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19)

462

**Möglichkeit der Liebhaberei:** Auch in der Form der nichtselbständigen Arbeit kann uE Liebhaberei ausgeübt werden, etwa wenn jemand deshalb mit Verlust tätig ist, weil ihn die Arbeit interessiert; weil er sie aus Geltungsbedürfnis ausübt; weil er sich als Rentner noch beschäftigen möchte; weil er seinen langjährigen, in Not geratenen ArbG durch die Arbeit noch unterstützen möchte; weil er die Ziele seiner Arbeitgeberin (eine gemeinnützige Körperschaft) fördern möchte. Da nichtselbständige Arbeit gewöhnlich so hoch bezahlt wird, dass die Einnahmen die WK übersteigen, kann ein WKÜberschuss zB durch Vereinbarung eines unangemessen niedrigen Arbeitslohns entstehen. Dann darf nicht der Empfang eines angemessenen Arbeitslohns nebst estl. unbeachtlicher Zuwendung an den ArbG fingiert werden.

**Rechtsprechung:** Ob bei nichtselbständiger Arbeit Liebhaberei vorliegen kann, wurde – soweit erkennbar – vom RFH nicht beurteilt; die Frage wurde offengelassen von BFH v. 8.4.1954 – IV 342/53 U, BStBl. II 1954, 188, und von FG Saarl. v. 30.9.1988 – 2 K 162/87, EFG 1989, 17. Beide Entscheidungen betrafen Dauerverluste aus neben-

beruflicher Lehrtätigkeit; diese soll Liebhaberei sein, wenn die Tätigkeit nicht mit anderen Einkünften zusammenhängt; in beiden Fällen wurden die Aufwendungen aber als WK einer nichtselbständigen Tätigkeit angesehen (s. Anm. 480 „Lehrtätigkeit als Nebenberuf“). BFH v. 29.2.1980 (VI R 165/78, BStBl. II 1980, 395 [398]) lehnt für den entschiedenen Fall beiläufig Liebhaberei bei der Übernahme einer Bürgschaft durch einen ArbN zugunsten seines ArbG ab. Liebhaberei bejahend FG Düss./Köln v. 28.3.1979 (VIII 184/76 E, EFG 1979, 431, rkr.) betr. zweites Arbeitsverhältnis eines kaufmännischen Angestellten als Stundenbuchhalter.

**Keine Liebhaberei** liegt dagegen uE vor, wenn der Stpfl. einen Überschuss der WK in Kauf nimmt, weil er sich von seiner Tätigkeit andere wirtschaftliche Vorteile verspricht, zB die Erlangung von Kenntnissen, Ansehen oder persönlichen Verbindungen, wenn er die Vorteile später wirtschaftlich verwerten möchte; vgl. den Fall, dass umgekehrt Verluste aus einer nebenberuflichen selbständigen Lehrtätigkeit als WK bei der nichtselbständigen Haupttätigkeit anerkannt wurden, weil das Lehren der Haupttätigkeit zugutekam (RFH v. 16.1.1935, RStBl. 1935, 757; BFH v. 8.4.1954 – IV 342/53 U, BStBl. II 1954, 188; glA BAYER, Die Liebhaberei im Steuerrecht, 1981, 66 f.). Die WKÜberschüsse können auch berücksichtigungsfähige Fortbildungskosten (s. § 9 Anm. 246) oder Ausbildungskosten (s. § 10 Abs. 1 Nr. 7) bilden.

#### **Beurteilungsgrundsätze:**

- ▶ *Beurteilungszeitraum:* Auch bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ist auf den Totalerfolg abzustellen. Welcher Zeitraum hierbei zugrunde zu legen ist, ist uE nicht zu klären; auf die Altersgrenze von 65 für die Rentenversicherung ist jedenfalls nicht abzustellen, weil sie kein Arbeitsverbot beinhaltet.
- ▶ *Beurteilungseinheit* ist das einzelne Arbeitsverhältnis (s. Anm. 390).

#### 463 **bb) Einkünfteerzielungsabsicht bei Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20)**

**Möglichkeit der Liebhaberei:** Der Ausdruck „Liebhaberei“, der ja auf eine Tätigkeit aus Neigung, aus Passion, hindeutet, wirkt hier besonders irreführend. Es geht bei Kapitalvermögen einfach um den Fall, dass der Stpfl. das Kapitalvermögen mit nachhaltigen WKÜberschüssen nicht zur Einkünfteerzielung, sondern zu anderen Zwecken, besonders in der Hoffnung auf eine stfreie Wertsteigerung hält. Dann können die WKÜberschüsse estl. nicht berücksichtigt werden (FG Düss. v. 17.4.1980 – II 100/79 E, EFG 1980, 590, nrkr.; aA wohl KOETHER, DStR 1971, 623 [626], der Liebhaberei bei Einkünften aus Kapitalvermögen nicht für möglich hält; BAYER, Die Liebhaberei im Steuerrecht, 1981, 67 ff.).

Auch bei den Einkünften aus Kapitalvermögen wird die Frage, ob Liebhaberei vorliegt, nach der Rspr. danach entschieden, ob während der Totalperiode (s. Anm. 388) ein Überschuss der Einnahmen über die WK erzielt werden kann.

BFH v. 21.7.1981 – VIII R 128/76, BStBl. II 1982, 36; v. 21.7.1981 – VIII R 154/76, BStBl. II 1982, 37; v. 21.7.1981 – VIII R 200/78, BStBl. II 1982, 40; v. 23.3.1982 – VIII R 132/80, BStBl. II 1982, 463; v. 23.5.1985 – IV R 198/83, BStBl. II 1985, 517; v. 8.10.1985 – VIII R 234/84, BStBl. II 1986, 596; v. 19.1.2010 – X R 2/07, BFH/NV 2010, 1251.

**Die frühere Rechtsprechung des BFH** beurteilte die Frage der WKÜberschüsse bei Kapitalvermögen, die vor allem bei der Anschaffung von Kapitalvermögen mit Kredit auftritt, nicht ausdrücklich unter dem Gesichtspunkt der Liebhaberei, sondern behandelte jeweils für das einzelne Jahr die Ausgaben bis zur Höhe der Einnahmen als WK darüber hinaus als nicht durch die Einkünfteerzielung veranlasst.

**Beurteilungsgrundsätze:**

- ▶ *Beurteilungseinheit* ist die einzelne Kapitalanlage, zB Beteiligung (BFH v. 14.5.2014 – VIII R 37/12, BFH/NV 2014, 1883).
- ▶ *Beurteilungszeitraum* ist sowohl subjektiv auf den Stpfl. bezogen als auch objektiv auf die Laufzeit der Kapitalanlage begrenzt (zu Einzelheiten s. Anm. 388).
- ▶ *Veräußerungsgewinne iSd. § 17*: Nach früherer Rspr. waren Veräußerungsgewinne nach § 17 in den Totalerfolg einzubeziehen (BFH v. 23.3.1982 – VIII R 132/80, BStBl. II 1982, 463; v. 8.10.1985 – VIII R 234/84, BStBl. II 1986, 596). Der BFH begründete dies damit, dass, obwohl § 17 den Veräußerungsgewinn zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb rechne, gleichwohl ein Zusammenhang mit § 20 bestehe, denn die Vorschrift stelle sicher, dass nicht ausgeschüttete Gewinne der KapGes. beim wesentlich beteiligten Gesellschafter erfasst würden. Dem kann auf der Grundlage der jetzigen Rechtslage nicht mehr zugestimmt werden. Nach der Ausdehnung der Besteuerungstatbestände des § 20 einerseits und des § 17 andererseits ist § 17 zu einer Sondervorschrift der Besteuerung von Veräußerungserlösen geworden. Die Vergleichbarkeit mit mitunternehmerischen Einkünften besteht nicht mehr. Deshalb müssen Einkünfte nach § 20 und nach § 17 jeweils gesondert betrachtet werden.

**Abgeltungsteuer:** Seit Einführung der Abgeltungsteuer dürften sich die Anwendungsfälle fehlender Einkünfteerzielungsabsicht erheblich reduziert haben. Im Anwendungsbereich des Sparer-Pauschetrags (§ 20 Abs. 9) kann regelmäßig von einer Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen werden (so auch BMF v. 9.10.2010 – IV C 1 - S 2252/10/10013, BStBl. I 2012, 953 – Tz. 125; s. auch GÜNTHER, StBW 2014, 622 [626]).

### cc) Einkünfteerzielungsabsicht bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21) 464

**Schrifttum:** HERGARTEN, Die steuerorientierte Immobilieninvestition am Ende?, BB 1984, 2121; SÖFFING/FLEISCHMANN, Die Auswirkungen des Beschlusses des Großen Senats vom 25.6.1984 GrS 4/82 auf Immobilienanlagen, DB 1984, 2433; DEDNER, Zum Zeitpunkt der Beendigung der Einkünfterzielung bei Immobilien, Anm. zum Urteil des FG Nürnberg v. 29.5.1984, BB 1985, 504; MEICHSSNER, Die Überschüberzielungsabsicht als Abgrenzungsmerkmal zur Liebhaberei bei den Immobilieninvestitionen, DStR 1985, 647; STAHL, Liebhaberei, Kostenmiete, Werbungskostenkappung, KÖSDI 1985, 5809; WEBER, Folgen des Beschlusses des Großen Senats des BFH vom 25.6.84 für Immobilieninvestitionen, Inf. 1985, 97; WOLLNY, Auswirkungen des Beschlusses des Großen Senats vom 25.6.1984 auf den Immobilienbereich, DStZ 1985, 107; LEU, „Ausschließliche Fremdvermietungsabsicht“ bei Ferienhäusern bzw. -wohnungen und WohnEigFG, DStZ 1988, 514; JAKOB/HÖRMANN, Einkünfteerzielungsabsicht oder Liebhaberei im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, FR 1989, 665; SCHIESSL, Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, StuStud. 2006, 429; SPINDLER, Einkünfteerzielungsabsicht bei VuV, DB 2007, 185; STEIN, Verluste oder Liebhaberei bei Vermietung von Immobilien, Jena, 6. Aufl. 2011; GÜNTHER, Einkünfteerzielungsabsicht in der Rechtsprechung des BFH, StBW 2014, 622.

**Allgemeines:** Vor allem im Bereich der Einkünfte aus VuV ist in bestimmten Konstellationen das Vorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht problematisch. Häufig stehen geringen Einnahmen Ausgaben in erheblicher Höhe gegenüber, die bei der FinVerw. immer wieder Zweifel am Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht nähren. Der 9. Senat des BFH sah sich daher vor der Aufgabe, eine ausdifferenzierte Rspr. zu den wesentlichen Fallgruppen zu entwickeln. Deren Linien sind im Folgenden nachzuzeichnen (s. zusammenfassend SPINDLER, DB

2007, 185). Die FinVerw. ist dieser Rspr. im Wesentlichen gefolgt (BMF v. 8.10.2004 – IV C 3 - S 2253-91/04, BStBl. I 2004, 933).

**Grundsatz – auf Dauer angelegte Vermietung:** Der BFH hat in einer Grundsatzentscheidung (BFH v. 30.9.1997 – IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771) entschieden, dass bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grds. vom Bestehen einer Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen sei. Dies ergebe sich auch bei Auftreten langjähriger Verluste aus der Erwägung, dass bei der Vermietung von Immobilien häufig zunächst über lange Jahre WKÜberschüsse getragen werden müssten, bevor eine Rendite zu erwarten sei. Wenn sich der Gesetzgeber gleichwohl zur Beibehaltung des entsprechenden Besteuerungstatbestands entschieden habe, bringe er damit zum Ausdruck, dass längere Perioden mit Anlaufverlusten hinzunehmen seien. Zudem hat der BFH entschieden, dass die Einkünfteerzielungsabsicht nicht schon deshalb zweifelhaft sei, weil der Stpfl. die AK und HK sowie Schuldzinsen mittels Darlehen finanziert, die nicht getilgt, sondern bei Fälligkeit durch parallel laufende Lebensversicherungen abgelöst werden (BFH v. 19.4.2005 – IX R 10/04, BStBl. II 2005, 692; v. 19.4.2005 – IX R 15/04, BStBl. II 2005, 754). Zu Ausnahmen bei Gewerbeimmobilien s. BFH v. 19.2.2013 – IX R 7/10, BStBl. II 2013, 436.

► *Frühere Rechtsprechung:* Nach BFH v. 21.10.1980 (VIII R 81/79, BStBl. II 1981, 452) lag Liebhaberei bei Fremdvermietung idR nicht vor, es sei denn, der Stpfl. erwarb bzw. renovierte ein Gebäude aus ästhetischen oder künstlerischen Interessen und vermietet es verlustbringend. Bei eigengenutzten Wohnungen im eigenen Haus – ausgenommen Zweitwohnungen – sollte idR kein Platz für die Annahme von Liebhaberei sein (BFH v. 21.10.1980 – VIII R 81/79, BStBl. II 1981, 452), in Ausnahmefällen sollte sie aber doch denkbar sein (BFH v. 26.10.1982 – VIII R 74/81, BStBl. II 1983, 364, aE).

► *Die neuere Rechtsprechung* stellt inzwischen auch bei VuV stets auf den Totalüberschuss ab (vgl. Anm. 383 und die Rspr. zum Mietkaufmodell, s. Anm. 480 „Mietkauf“).

**Berechnung des Totalüberschusses:** Die Berechnung erfolgt ohne Berücksichtigung eines Veräußerungsgewinns (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751). Im Übrigen sind die für die ND erzielbaren Einnahmen den Ausgaben gegenüberzustellen.

► *Objektbezogenheit der Prüfung:* Das Vorliegen von Einkünfteerzielungsabsicht ist nicht notwendig bezogen auf das gesamte Grundstück zu prüfen, sondern kann sich auch auf einzelne Objekte beziehen. Entscheidend ist der Umfang der Vermietungstätigkeit; BFH v. 21.1.2014 – IX R 37/12, BFH/NV 2014, 1135.

► *Mieteinnahmen:* Realistische Preissteigerungen sind einzukalkulieren (vgl. Berechnungsbeispiel bei JAKOB/HÖRMANN, FR 1989, 665: jährlich 3 %). Die Preissteigerung muss auch zumindest rechtl. und tatsächlich durchsetzbar erscheinen, also nicht bei langjähriger Vermietung zum Festpreis und auch nicht bei gesetzlich festgelegter Höchstmiete zB im Sozialwohnungsbau (vgl. Hess. FG v. 21.3.1983 – II 315/80, EFG 1984, 176, rkr.: Liebhaberei bei Haus in Jugoslawien, bei dem wegen gesetzlicher Höchstmiete kein Überschuss zu erzielen war). Konkrete Prognosen müssen auf die Umstände des jeweiligen Objekts bezogen werden (vgl. Nds. FG v. 6.12.1984 – IX 75/80, EFG 1985, 296, rkr.; v. 10.6.1986 – V 467/83, EFG 1986, 559, rkr.). Zum Prognosezeitraum s. BFH v. 28.11.2007 – IX R 9/06, BStBl. II 2008, 515, sowie bereits Anm. 387.

► *Steuerfreie Einnahmen* sind in die Berechnung einzubeziehen (zu Einzelheiten s. Anm. 393).

- ▶ *Nach BFH v. 30.9.1997* (IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771) sind in die Totalprognose negative Einkünfte, die sich aufgrund von stl. Subventions- und Lenkungsnormen ergeben, nicht einzubeziehen. Dem ist uE zuzustimmen (ebenso KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 21 Rn. 12).
- ▶ *Werbungskosten*: Abziehbar sind Bewirtschaftungskosten (Hausgeld, Reparaturaufwendungen etc.), Steuern (Grundsteuern), Schuldzinsen und AfA.
- ▷ *Zinsaufwendungen* sind in voller Höhe zu berücksichtigen; dabei ist grds. vom Tilgungsplan des Stpfl. auszugehen, soweit dieser realistisch und durchführbar erscheint (JAKOB/HÖRMANN, FR 1989, 665 [672]). Auch bei hoher Fremdfinanzierung ist bei langlebigen Immobilien ein Totalüberschuss erreichbar.  
Vgl. das Beispiel bei JAKOB/HÖRMANN (FR 1989, 665): Bei 80 % Fremdfinanzierung unter Annahme von 3 % Mietsteigerung pro Jahr nach 18 Jahren Überschüsse; SÖFFING/FLEISCHMANN, DB 1984, 2433; HERGARTEN, BB 1984, 2121: auch bei 80–90 % Fremdfinanzierung; STAHL, KÖSDI 1985, 5809, will Fremdfinanzierungskosten überhaupt nicht berücksichtigen, wenn planmäßige Tilgung erkennbar und/oder anderweitiges Kapital vorhanden ist.
- ▷ *Absetzungen für Abnutzungen*: Kritisch zur Einbeziehung von AfA in die Überschusserzielungsabsicht MEICHSSNER, DStR 1985, 647, unter Hinweis auf BFH v. 14.2.1978 – VIII R 9/76, BStBl. II 1978, 455, wonach der AfA der Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung fehlt (unzutreffend, s. Anm. 393, 394).

#### **Einzelfragen:**

- ▶ *Vermietung an Angehörige*: Bei der Vermietung an Angehörige ist nicht von vornherein das Fehlen einer Einkünfteerzielungsabsicht anzunehmen. Vielmehr ist ein Fremdvergleich durchzuführen. Ergibt dieser, dass das Mietverhältnis auch unter Fremden abgeschlossen worden wäre, und liegt kein Fall des § 42 AO vor, so ist grds. von einer Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen (näher SPINDLER, DB 2007, 185). Ein Unterschreiten der Marktmiete führt für sich genommen noch nicht zu einem Scheitern des Fremdvergleichs (BFH v. 5.11.2002 – IX R 48/01, BStBl. II 2003, 646; zu den dort aufgeführten Unterschreitungsquoten s. sogleich).
- ▶ *Vermietung von Gewerbeobjekten*: Bei Gewerbeimmobilien ist im Einzelfall festzustellen, ob der Stpfl. beabsichtigt, auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung einen Überschuss der Einnahmen über die WK zu erzielen (BFH v. 19.2.2013 – IX R 7/10, BStBl. II 2013, 436; dazu GÜNTHER, StBW 2014, 622 [627]). Insbesondere in Fällen, in denen ein Gewerbeobjekt leer steht und dem Stpfl. die fehlende Marktgängigkeit bekannt ist, muss dieser zielgerichtet auf eine Weitervermietung hinwirken, etwa durch bauliche Umgestaltung des Objekts. Andernfalls ist von fehlender Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen.
- ▶ *Vermietung von Ferienwohnungen*: Wird eine Ferienwohnung vermietet, so ist danach zu differenzieren, ob der Stpfl. diese auch selbst nutzt oder nicht. Nutzt der Stpfl. das Objekt auch privat, so ist eine Totalprognose anzustellen (vgl. BFH v. 14.12.1976 – VIII R 99/72, BStBl. II 1977, 305). Ist dies nicht der Fall, so kann nach zutreffender Ansicht des BFH ohne weitere Prüfung vom Vorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen werden, wenn die Ferienwohnung während der Zeit des Leerstands für die Vermietung an Fremde bereitgehalten wird (BFH v. 5.11.2002 – IX R 18/02, BStBl. II 2003, 914). Dem hat sich das BMF nach anfänglichen Abweichungen mittlerweile angeschlossen (BMF v. 8.10.2004, BStBl. I 2004, 933 – Tz. 16 ff.). Von einer Einkünfteerzielungsabsicht ist typisierend auch in solchen Fällen auszugehen, in denen die

Mieteinnahmen in einem krassen Missverhältnis zu den Schuldzinsen stehen (BFH v. 24.8.2006 – IX R 15/06, BStBl. II 2007, 256). Diese Typisierung lässt sich uE damit rechtfertigen, dass der Gesetzgeber wissend um die Probleme bei der Erzielung eines Totalüberschusses die betroffenen Fälle weiterhin in die Besteuerung nach § 21 einbezieht.

► *Vermietung nach Leerstand*: Für die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit von Vermietungsbemühungen bei langjährigem Leerstand von Wohnungen als Voraussetzung einer fortbestehenden Einkünfteerzielungsabsicht trägt der Stpfl. die Feststellungslast (BFH v. 11.12.2012 – IX R 14/12, BStBl. II 2013, 279).

► *Mietkaufmodell*: Mietkaufmodelle spielen mittlerweile in der Praxis kaum noch eine Rolle (zur vertraglichen Ausgestaltung s. BFH v. 11.8.1987 – IX R 143/86, BFH/NV 1988, 292). Der BFH geht in stRspr. davon aus, dass bei solchen Modellen der Beweis des ersten Anscheins gegen eine Überschusserzielungsabsicht spreche, und hat damit der stl. Anerkennung derartiger Modelle den Boden entzogen (BFH v. 31.3.1987 – IX R 111/86, BStBl. II 1987, 668; v. 31.3.1987 – IX R 112/83, BStBl. II 1987, 774; v. 15.9.1992 – IX R 15/91, BFH/NV 1994, 301; v. 9.2.1993 – IX R 42/90, BStBl. II 1993, 658).

► *Unterschreiten der Marktmiete*: Unterschreitet die Miete für ein Vermietungsobjekt die ortsübliche Marktmiete, so ist die Regelung in § 21 Abs. 2 zu beachten, wonach bei einer Miete von weniger als 66 % in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen ist. Bei mindestens 66 % der ortsüblichen Miete ist von einer Entgeltlichkeit auszugehen, so dass sich die Frage der Einkünfteerzielungsabsicht nicht stellt (dazu auch HEUERMANN in BLÜMICH, § 21 Rn. 549 [8/2012]). Zu Altfällen s. BFH v. 5.11.2002 – IX R 48/01, BStBl. II 2003, 646; v. 2.5.2014 – IX B 154/13, BFH/NV 2014, 1363; BMF v. 8.10.2004 – IV C 3 - S 2253-91/04, BStBl. I 2004, 933 – Tz. 11 ff.

► *Befristete Vermietung*: Wird ein Mietobjekt nur befristet vermietet, bevor es selbst genutzt oder veräußert wird, kann die Einkünfteerzielungsabsicht problematisch sein. Hierzu hat der BFH entschieden, dass sich der Stpfl. nicht normtypisch verhalte, wenn von Anfang an die Absicht des zeitnahen Verkaufs bestanden habe (Zeitraum fünf Jahre). In einem solchen Fall könne nicht ohne Weiteres vom Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht ausgegangen werden. Gleiches gilt auch, wenn nach relativ kurzer Vermietungsdauer mit entsprechenden WKÜberschüssen eine Eigennutzung erfolgt (BFH v. 9.7.2002 – IX R 57/00, BStBl. II 2003, 695; v. 9.7.2002 – IX R 99/00, BFH/NV 2002, 1563). Allerdings spricht nicht schon der Abschluss eines befristeten Mietvertrags für eine bloß befristete Vermietungstätigkeit in diesem Sinne (BFH v. 14.12.2004 – IX R 1/04, BStBl. II 2005, 211).

► *Aufwendig ausgestattete Vermietungsobjekte*: Ist ein Vermietungsobjekt besonders aufwendig ausgestattet oder gestaltet, so kann die Einkünfteerzielungsabsicht problematisch sein. In einem solchen Fall ist zu prüfen, ob die Miete den besonderen Wohnwert der Immobilie angemessen widerspiegelt (vgl. BFH v. 22.10.1993 – IX R 35/92, BStBl. II 1995, 98, dort auch zum Berechnungsansatz). Allerdings führt allein die Tatsache, dass das Vermietungsobjekt eine besondere historische und denkmalgeschützte Bausubstanz aufweist, noch nicht zu einem Ausschluss der Einkünfteerzielungsabsicht (BFH v. 19.4.2005 – IX R 10/04, BStBl. II 2005, 692).

**dd) Einkünfteerzielungsabsicht bei sonstigen Einkünften (§§ 22, 23)**

**Bei den sonstigen Leistungen nach § 22 Nr. 1 und 1a** (wiederkehrende Bezüge, Leibrenten, Unterhaltsleistungen) kam Liebhaberei früher kaum vor, da regelmäßig nur verhältnismäßig geringe WK anfielen. Infolge der Umstellung der Rentenbesteuerung ab dem VZ 2005 und des Bedeutungszuwachses privater Altersvorsorge hat sich dies geändert. Nunmehr hat der BFH in einer Reihe von grundlegenden Entscheidungen herausgearbeitet, dass ebenso wie bei anderen Einkunftsarten auch bei Einkünften iSv. § 22 die Einkünfteerzielungsabsicht durch das Streben nach einem Totalüberschuss der Einnahmen über die WK gekennzeichnet ist (BFH v. 9.5.2000 – VIII R 77/97, BStBl. II 2000, 660; v. 16.9.2004 – X R 29/02, BStBl. II 2006, 234; v. 20.6.2006 – X R 3/06, BStBl. II 2006, 870; v. 19.1.2010 – X R 2/07, BFH/NV 2010, 1251; v. 17.4.2013 – X R 18/11, BStBl. II 2014, 15). Maßgebend ist dabei grds. das Gesamtergebnis der voraussichtlichen Vermögensnutzung, wobei allerdings nicht stbare und stfreie Veräußerungsgewinne außer Betracht bleiben (BFH v. 9.5.2000 – VIII R 77/97, BStBl. II 2000, 660, unter Verweis auf BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751). Die Beantwortung der Frage, ob der Stpfl. eine Überschusserzielungsabsicht besaß, hängt nach zutreffender Ansicht des BFH von einer unter Heranziehung aller objektiven Umstände zu treffenden (Wahrscheinlichkeits-)Prognose über die voraussichtliche Dauer der Vermögensnutzung, die in dieser Zeitspanne voraussichtlich erzielten stpfl. Erträge und die in diesem Zeitraum voraussichtlich anfallenden Erwerbssaufwendungen ab (BFH v. 28.10.1999 – VIII R 7/97, BFH/NV 2000, 564).

**Einkünfteerzielungsabsicht bei privaten Veräußerungsgeschäften?** Nicht einheitlich beurteilt wird die Frage, ob für die Verwirklichung von § 23 eine Einkünfteerzielungsabsicht erforderlich ist (bejahend BFH v. 2.5.2000 – IX R 74/96, BStBl. II 2000, 469; GLENK in BLÜMICH, § 23 Rn. 13 [8/2012]; HOHEISEL in LBP, § 23 Rn. 35 [4/2014]; dagegen WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 23 Rn. 3, 55; WERNSMANN in KSM, § 23 Rn. A 2 [4/2014]; vgl. allgemein FALKNER, DStR 2010, 788). Richtigerweise ist davon auszugehen, dass bei § 23 keine Einkünfteerzielungsabsicht erforderlich ist (vgl. Anm. 371).

**Bei den Einkünften aus sonstigen Leistungen nach § 22 Nr. 3** ist Liebhaberei denkbar, zB bei privaten Vermietungen aus Steuersparmotiven, wie nicht kostendeckende Kfz-Vermietung an Familienangehörige (s. etwa BFH v. 26.1.2000 – IX R 77/98, BFH/NV 2000, 1081, zur Vercharterung einer Segelyacht). Zur Altfassung des § 22 Nr. 3 Satz 3 hat das BVerfG im Übrigen ausgeführt, dass eine gesteigerte Liebhabereigeneigtheit bestimmter Einkunftsquellen keine Rechtfertigung für Verlustverrechnungsbeschränkungen bieten kann (vgl. BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 [99]).

**Bei den Einkünften aus Abgeordnetenbezügen nach § 22 Nr. 4** ist Liebhaberei denkbar, wenn die Aufwendungen die Bezüge der Abgeordneten für die gesamte Wahlperiode übersteigen. Das Abzugsverbot von WK in § 22 Nr. 4 Sätze 2 und 3 ist für die Beurteilung eines Totalerfolges nicht zu berücksichtigen (s. Anm. 393).

Einstweilen frei.

466–479

480 **10. Wichtige Anwendungsfälle der Einkünfteerzielungsabsicht**

**Bauherrenmodell:** Veräußert der Stpfl. die im Rahmen eines Bauherrenmodells errichteten Eigentumswohnungen kurz nach der Fertigstellung (im Streitfall ein bis zwei Monate nach Fertigstellung), so ist idR davon auszugehen, dass der Stpfl. keinen Totalüberschuss erzielen will (FG Hamb. v. 15.2.1988 – V 14/87, EFG 1988, 555, rkr.). Vermietanzeigen allein belegen nach Ansicht des FG Hamb. v. 15.2.1988 (V 14/87, EFG 1988, 555, rkr.) noch nicht die Absicht, einen Totalüberschuss zu erzielen.

**Bauland:** Wenn der Stpfl. einen Betrieb auf Bauland unterhält und der Betrieb Verluste erbringt, spricht dies nicht ohne Weiteres dafür, dass der Stpfl. sich von vornherein in Wirklichkeit nur einen Gewinn aus der Bodenwertsteigerung versprach und daher Liebhaberei vorliegt; die Verluste sind stl. zu berücksichtigen, wenn nach den Umständen künftige Gewinne möglich erscheinen (RFH v. 28.1.1937, StuW 1937, 143). Bei einem unbebauten, acht Jahre lang verpachteten Grundstück, bei dem die GrSt und Haftpflichtversicherung doppelt so hoch wie die Einnahmen waren, hat das Hess. FG (v. 19.5.1987 – 13 K 10/86, EFG 1987, 560, rkr.) auf Fehlen einer Einkünfteerzielungsabsicht geschlossen. Eine nicht kostendeckende Verpachtung eines unbebauten Grundstücks erfolge notwendig aus Gründen der Vorratshaltung für eine langfristig geplante Bebauung oder aber für einen spekulativen Grundstücksverkauf und damit aus privaten Gründen.

**Betriebsaufgabe:** Die Ermittlung des Totalgewinns erfolgt einschließlich Betriebsaufgabe; der Betriebsaufgabegewinn ist in den Totalgewinn einzubeziehen (s. BFH v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381; v. 24.7.1986 – IV R 137/84, BStBl. II 1986, 808).

Im Übergang eines estl. relevanten Betriebs zur Liebhaberei ist keine Betriebsaufgabe zu sehen, es erfolgt eine Festschreibung der stillen Reserven, die erst bei späterer Aufdeckung zu erfassen sind (BFH v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381; v. 30.1.1986 – IV R 270/84, BStBl. II 1986, 516; s. ausführlich Anm. 444).

**Bienenzucht:** kann Liebhaberei bilden, wenn sie außerhalb eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs unterhalten wird (OVGSt. Bd. 12, 151; RFH v. 16.6.1932, RStBl. 1932, 972). Ist sie Nebenbetrieb eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, so kann die Frage der Liebhaberei einheitlich für den ganzen Betrieb einschließlich der Bienenzucht zu beurteilen sein (s. Anm. 390).

**Bildhauer:** Eine Anlaufzeit zum Wiederaufbau der durch den Krieg zerstörten Praxis wurde zugebilligt durch FG Rhld.-Pf. v. 18.12.1956 (I 57/55, BB 1957, 426, rkr.).

**Bootsvermietung** als Liebhaberei vgl. FG Rhld.-Pf. v. 31.3.1977 (III 135/74, EFG 1977, 358, rkr.); für Bootshandel vgl. BFH v. 21.7.2004 – X R 33/03, BStBl. II 2004, 1063; s. „Motorjachten“; „Motorsegler“.

**Briefmarkensammlung:** Siehe „Sammeltätigkeit“.

**Brieftaubenzucht** soll Liebhaberei sein, da wegen der damit verbundenen Risiken nicht nachhaltig mit Gewinnen gerechnet werden kann (FG Münster v. 12.12.1962, EFG 1963, 291, rkr.).

**Buchverlag:** Der Betrieb eines Buchverlags kann Liebhaberei sein, wenn sein Betrieb überwiegend auf den persönlichen Neigungen des Betreibers beruht und kein schlüssiges Betriebskonzept vorliegt (BFH v. 23.5.2007 – X R 33/04, BStBl. II 2007, 874).

**Charterflugbetrieb:** Liebhaberei bejaht durch FG Nds. v. 5.6.1986 (II 517/84, EFG 1987, 301, rkr.) und FG Bremen v. 26.11.1987 (II 221-222/85 K, EFG 1988, 133, rkr.). In beiden Fällen fehlte es an einer konkreten Kalkulation des Stpfl. Die erwartete Auslastung und der hierfür erzielte Erlös reichten jeweils nicht zur Deckung von Zinsen und AfA; Veräußerungsgewinne wurden nicht erzielt, Werbung fehlte weitgehend. Im Fall des FG Bremen war außerdem die Frau des Gesellschafters Hauptkundin; trotz Liebhaberei nahm das FG Bremen gleichzeitig vGA an. Zur BGB-Innengesellschaft bei einem von mehreren Gesellschaftern teils betrieblich teils privat genutzten Flugzeug s. BFH v. 14.4.1972 (IV R 172/69, BStBl. II 1972, 599); zur WKAufteilung eines teils betrieblich, teils privat genutzten Hubschraubers s. BFH v. 27.2.1985 – I R 20/82, BStBl. II 1985, 458).

**Druckkostenzuschuss** eines Schriftstellers zur Veröffentlichung seines Werks an einen Verlag ist allein kein Umstand, der gegen eine Gewinnerzielungsabsicht spricht (Nds. FG v. 23.10.1986 – II 539/84, EFG 1987, 341, rkr.). Im Streitfall hatte der Kläger ab dem 501. Exemplar einen Honoraranspruch und auch tatsächlich im ersten Jahr eine Einnahme von über 3000 DM erzielt; s. auch „Schriftsteller“, „Selbstverlag“.

**Entnahme:** Grundstücke eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs werden nicht dadurch notwendiges PV mit der Folge der Entnahme, dass sie als Futtergrundlage für privat gehaltene Pferde dienen (BFH v. 30.1.1986 – IV R 270/84, BStBl. II 1986, 516).

**Erfinder:** Besonders lange Anlaufverluste bei Erfindern sprechen nicht gegen eine Einkünfteerzielungsabsicht (BFH v. 14.3.1985 – IV R 8/84, BStBl. II 1985, 424; 13 Jahre Verluste). Liebhaberei liegt bei Erfindern erst dann vor, wenn der Erfinder die Aussichtslosigkeit seiner Tätigkeit erkennt und die Arbeit dennoch fortsetzt (BFH v. 14.3.1985 – IV R 8/84, BStBl. II 1985, 424; s. Anm. 461). Fraglich ist, ob Gewinnerzielungsabsicht für jede Erfindung neu zu prüfen ist, zB wenn der Erfinder nach einem Fehlschlag an anderen Erfindungen, eventuell sogar in ganz anderen Bereichen arbeitet. Berücksichtigt wurde im Urteilsfall BFH v. 14.3.1985 (IV R 8/84, BStBl. II 1985, 424), dass Patente erteilt und die Erfindungen als „volkswirtschaftlich wertvoll“ iSv. § 3 Nr. 1 ErfVO anerkannt wurden. Für Liebhaberei eines Erfinders: BFH v. 29.1.1970 – IV R 78/60, BStBl. II 1970, 319). Entscheidend sind uE ein planvolles Hinarbeiten auf eine Erfindung (zB auch rechtzeitige Patentrecherche) und die Bemühungen des Erfinders um eine wirtschaftliche Verwertung der Erfindung (in diesem Sinne auch BFH v. 3.6.2005 – XI S 7/0 (PKH), BFH/NV 2005, 1556, wo etwa auf das Streben nach Erteilung eines Patenten abgestellt wird); wie lange er für die Erfindung benötigt, ist nicht von Bedeutung; s. auch Anm. 461.

**Erhöhte Absetzungen:** Zur Einbeziehung in die Totalerfolgsrechnung s. Anm. 393.

**Ferienhaus bzw. -wohnung:** Wird eine Ferienwohnung bzw. ein Ferienhaus vermietet, so ist danach zu differenzieren, ob der Stpfl. diese auch selbst nutzt oder nicht. Nutzt der Stpfl. das Objekt auch privat, so ist eine Totalprognose anzustellen (vgl. BFH v. 14.12.1976 – VIII R 99/72, BStBl. II 1977, 305). Ist dies nicht der Fall, so kann nach zutreffender Ansicht des BFH ohne weitere Prüfung vom Vorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen werden, wenn die Ferienwohnung während der Zeit des Leerstands für die Vermietung an Fremde bereitgehalten wird (BFH v. 5.11.2002 – IX R 18/02, BStBl. II 2003, 914), näher Anm. 464.

**Filmgesellschaft:** Eine Filmgesellschaft handelt nicht mit Gewinnerzielungsabsicht, wenn ein Produktionsvertrag abgeschlossen wird, obwohl das Drehbuch nicht bekannt ist und keine Kenntnisse über das Projekt und die wirtschaftliche Verwertbarkeit bestanden (BFH v. 28.1.1988 – IV R 148/85, BFH/NV 1988, 627). Liebhaberei verneint bei einer Spielfilm-KG mit steigenden Verlusten durch FG Nds. v. 16.4.1986 (IX 147/82, EFG 1987, 177, rkr.). Das FG nahm für die ersten Jahre, über die allein zu entscheiden war, an, dass die Beteiligten wegen niedriger Produktionskosten und guter Marktchancen mit Gewinnen rechneten, zumal sich diese auch bei Dritten hierüber informiert hatten. Für spätere Jahre werde sich die Frage der Liebhaberei neu stellen (s. Anm. 401 zum Zeitpunkt der Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht).

**Fitnesscenter:** Siehe BFH v. 31.7.2002 – X R 48/99, BStBl. II 2003, 282.

**Forstwirtschaft:** Siehe Anm. 459.

**Freizeitzentrum:** Die Führung eines Freizeitentrums (Tennisplätze, Sauna, Restauration, Fremdenzimmer, Beratungsräume) kann nicht von vornherein als ungeeignet angesehen werden, auf Dauer Gewinne zu erbringen (österr. VGH v. 26.11.1979, 2846/78, zit. nach SWK 1981 Heft 19, 24). Die Frage, ob die Tätigkeit einer Einkunftsart zuzurechnen ist, erfordert keinen längeren Beurteilungszeitraum, wenn es zur Eröffnung des Gewerbebetriebs gar nicht kommt. Die Aufwendungen des Vorbereitungszeitraums sind nur dann unbeachtlich, wenn erkennbar ist, dass die Ziele des Stpfl. in Wahrheit gar nicht auf einen Gewerbebetrieb als Einkommensquelle gerichtet waren (österr. VGH v. 26.11.1979, 2846/78, zit. nach SWK 1981 Heft 19, 24). Zur Gewinnerzielungsabsicht bei einem Fitnesscenter s. BFH v. 31.7.2002 – X R 48/99, BStBl. II 2003, 282.

**Fremdenpension:** Liebhaberei, wenn nachhaltig ertraglos; auch wenn sie für eine spätere Existenzsicherung unterhalten wird (FG München v. 12.8.1955, EDStZ 1955, 531); s. „Gästehaus“.

**Gästehaus:** Verluste von acht Jahren rechtfertigen allein noch nicht die Annahme von Liebhaberei; hinzukommen muss die Prüfung, ob das Gästehaus aus persönlichen Gründen und Neigungen unterhalten wurde (BFH v. 13.12.1984 – VIII R 59/82, BStBl. II 1985, 455, mit Anm. WOERNER, BB 1985, 908; OFFERHAUS, StBp. 1985, 117; OFFERHAUS, FR 1985, 303; LEINGÄRTNER, RWP 56 1.3, 1278); vgl. „Fremdenpension“.

**Gartenbau:** Liebhaberei wurde abgelehnt durch RFH v. 28.1.1937 (StuW 1937, 143); s. auch „Bauland“; s. ferner „Weihnachtsbaumanlage“; zur gartenbautechnischen Sammlung s. „Sammlung“.

**Geflügelfarm** kann Liebhaberei sein (RFH v. 1.3.1934, Kartei EStG 1925, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Rn. 13), wenn sie im Zusammenhang mit einer Jagd betrieben wird und diese im Vordergrund steht; ist das nicht der Fall, so sind die Jagdaufwendungen als Lebensführungskosten auszuscheiden.

**Gestüte:** Gestüte bzw. Pferdezucht wurden verschiedentlich als Liebhaberei behandelt, auch wenn im Zusammenhang mit einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten.

OVGSt. Bd. 7, 185, auch zit. RStBl. 1926, 195; RFH v. 24.3.1926, RStBl. 1926, 194; v. 9.4.1930, RStBl. 1930, 364; v. 7.8.1935, RStBl. 1936, 138; BFH v. 2.11.1965 – I 221/62 S, BStBl. II 1966, 255, betr. KapGes.; v. 28.3.1984 – IV R 45/81, BFH/NV 1986, 213; v. 15.11.1984 – IV R 139/81, BStBl. II 1985, 205; v. 21.3.1985 – IV R 25/82, BStBl. II 1985, 399; v. 28.11.1985 – IV R 178/83, BStBl. II 1986, 293; v. 1.12.1988 – IV R 72/87, BStBl. II 1989, 234; v. 27.1.2000 – IV R 33/99, BStBl. II 2000, 227, betr. Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen.

Bedenken gegen die Annahme von Liebhaberei für den entschiedenen Fall äußerten RFH v. 19.6.1929 (RStBl. 1929, 473); RFH v. 6.11.1936 (RStBl. 1937, 391).

Auch bei Landwirten mit Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ist eine Liebhaberei nicht völlig ausgeschlossen, vgl. BFH v. 6.3.2003 – IV R 26/01, BStBl. II 2003, 702; anders BFH v. 24.7.1986 – IV R 137/84, BStBl. II 1986, 808; vgl. Anm. 459. Vgl. auch „Rennpferd“, „Rennstall“, „Trabrennsport“, „Vollblutzucht“.

**Großhandelsbetrieb:** Bei einem Großhandelsbetrieb spricht der Beweis des ersten Anscheins dafür, dass Gewinnerzielungsabsicht vorliegt (BFH v. 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289, im Urteilsfalle aber Liebhaberei bejaht), zum Anscheinsbeweis s. Anm. 413 f.

**Herausgeber einer Fachzeitschrift** handelt ohne Gewinnerzielungsabsicht, wenn absehbar auf Dauer geringfügigen Einnahmen gleichbleibender Höhe wachsende Ausgaben gegenüberstehen (FG Saarl. v. 20.6.1984 – I 279/82, EFG 1985, 19, rkr.).

**Hobby**, das in Gewerbebetrieb umgewandelt werden soll, muss dann auch nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten organisiert werden; erforderlich ist eine planvolle marktorientierte Betriebsführung (Hess. FG v. 9.12.1986 – VIII 228/80, EFG 1987, 303, rkr.).

**Hobbyfotograf:** Liebhaberei bejaht bei Apotheker, der Fotografienkurs als Fortbildungskosten (Berufsziel Pressefotograf) geltend machen wollte (FG Rhld.-Pf. v. 24.6.1976 – II 153/73, EFG 1977, 115, rkr.).

**Höchstmiete** aufgrund gesetzlicher Bestimmungen für eine Mietwohnung (in Jugoslawien), die dazu führt, dass auf Dauer keine positiven Einkünfte aus VuV erzielt werden, schließt eine Gewinnerzielungsabsicht aus (Hess. FG v. 21.3.1983 – II 315/80, EFG 1984, 176, rkr.).

**Höhere Gewalt:** Wird ein Betrieb durch höhere Gewalt stillgelegt, so liegt keine Liebhaberei vor, solange der Stpfl. sich ernsthaft bemüht, ihn wieder in Gang zu bringen (österreich. VGH v. 15.4.1975, 1296/73, zit. SWK 1981 Heft 19, 25).

**Ideenwettbewerb:** Die Beteiligung an einem öffentlichen Ideenwettbewerb durch Diplomingenieure der Fachrichtung Architektur wurde nicht als Liebhaberei angesehen (BFH v. 16.1.1975 – IV R 75/74, BStBl. II 1975, 558: nachhaltige Gewinne, Förderung der weiteren Berufstätigkeit).

#### Jagd:

**Schrifttum:** LEINGÄRTNER, Die Jagd als Liebhaberei?, Inf. 1977, 1645; BÖHME, Die Jagd im Einkommensteuerrecht, DStZ 1985, 612; SCHINDLER, Berechnungsvorschlag für die Bewertung einer Eigenjagd bei Verkauf land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke, StBp. 1986, 61; SCHINDLER, Aufteilung des Kaufpreises in Kaufverträgen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft, StBp. 1987, 248.

► *Jagd auf dem Grund und Boden eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs* durch den Betriebsinhaber oder Pächter bildet einen Teil der LuF (§ 13 Abs. 1 Nr. 3) und darf daher nicht, weil sie isoliert beurteilt Verlust bringt, als Liebhaberei behandelt werden.

RFH v. 18.6.1930, StuW 1930, 1383; Kartei EStG 1925, § 49 Abs. 2, Rn. 5; BFH v. 13.7.1978 – IV R 35/77, BStBl. II 1979, 100; LEINGÄRTNER, FR 1979, 105 (109); aA RFH v. 5.6.1929, StuW 1929, 636; s. auch Anm. 390 über Nebenbetriebe.

Etwas anderes kann aber gelten, wenn sich die Jagd als Betriebsteil so verselbständig lässt, dass eine eigenständige Gewinnprognose möglich ist; s. dazu näher Anm. 390.

► *Jagd in Jagdpacht* bildet einen Gewerbebetrieb, wenn sie nachhaltig mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird, anderenfalls Liebhaberei oder schlicht Lebensführungskosten iSd. § 12 Nr. 1.

RFH v. 6.10.1937, RStBl. 1937, 1167; v. 11.3.1942, RStBl. 1942, 682; BFH v. 8.11.1956 – IV 638/55 U, BStBl. III 1957, 86; v. 19.11.1957 – I 95/57 U, BStBl. III 1958, 27; LEINGÄRTNER, FR 1979, 105 (109).

**Jagdhaus:** Seine Benutzung zur Ausübung der Jagd als Liebhaberei bildet keine Einnahme aus VuV (RFH v. 8.2.1928, Slg. Bd. 23, 35 und 46). Anders, wenn das Haus nach seiner Errichtung nicht nur zur gelegentlichen Übernachtung, sondern zum dauernden Bewohnen geeignet ist (o.V., HFR 1977, 181).

**Kapitalgesellschaft:** Zur Liebhaberei bei einer KapGes. s. Anm. 373, zur Liebhaberei bei Einkünften aus Kapitalvermögen s. Anm. 463.

**Kindertheater** ist Liebhaberei, wenn es nicht nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen geführt wird (FG Köln v. 12.11.1981 – V 278/80 E, EFG 1982, 345, rkr.): Eine pensionierte Schauspielerin und Sonderschullehrerin hatte für die Vorstellungen keine Eintrittsgelder erhoben, sondern nur teilweise Auslagenersatz aus öffentlichen Geldern erhalten und nur für Kurse über Kinder- und Jugendtheater Gebühren verlangt.

**Kiwizucht:** Problematisch ist nach BFH v. 19.1.1989 (IV R 62/88 (BFH/NV 1989, 775)), ob überhaupt ein Anbau in den hiesigen Breitengraden für eine sinnvolle Bewirtschaftung nachhaltig ausreichenden Ertrag abwerfen kann; zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bei Obstanbau s. Anm. 395; fünf Zentner Obst wurden als nicht ausreichend angesehen (BFH v. 19.1.1989 – IV R 62/88, BFH/NV 1989, 775).

#### **Künstler:**

**Schrifttum:** HEUER, Die Besteuerung der Kunst, Köln 1983; HEUER, Liebhaberei und Kunstfreiheit, DStZ 1983, 294; KIRCHHOF, Die Garantie der Kunstfreiheit im Steuerstaat des Grundgesetzes, NJW 1985, 230; MENNACHER, Liebhaberei und künstlerische Tätigkeit, NJW 1985, 1608.

Bei einem Künstler im Hauptberuf spricht auch eine über acht und mehr Jahre hinausgehende Verlustperiode nicht gegen eine Einkünfteerzielungsabsicht (FG Düss. v. 6.11.1984 – II 289/79 E, EFG 1985, 499, rkr.). Der Künstler hatte Einnahmen mit steigender Tendenz erzielt, die Verluste wurden mit Einkünften der Ehefrau verrechnet. Keine Liebhaberei bei einem Künstler, der nach vier Gewinnjahren acht Jahre nur Verluste erzielte (BFH v. 26.4.1989 – VI R 104/86, nv.). Die Vorinstanz hatte WK aus nichtselbständiger Tätigkeit angenommen, weil der Stpfl. Hochschullehrer im Fach „Zeichnen und Malen“ war (FG Berlin v. 13.5.1986 – VII 90/84, EFG 1986, 488, rkr.). Weitergehend KIRCHHOF (NJW 1985, 230), der Liebhaberei nur bei demjenigen Künstler annimmt, der Kunstwerke ausschließlich für sich herstellt oder diese nur unentgeltlich verbreiten will (vgl. auch BFH v. 6.3.2003 – XI R 46/01, BStBl. II 2003, 602). Bei Künstlern, die erwerbswirtschaftlich tätig sein wollen, müsse eine Anlaufzeit ohne konkrete Befristung anerkannt werden, weil Kunst Neuartiges gestalten wolle und oft erst spät anerkannt und honoriert werde (uE zutreffend, s. Anm. 461; zust. auch MENNACHER, NJW 1985, 1608; vgl. aber OFD Köln v. 5.9.1984, StEK EStG § 2 Nr. 51; BB 1984, 2108; FR 1984, 561); s. auch „Bildhauer“, „Kunstmaler“, „Musikforscher“, „Schriftsteller“.

**Kunsthändler:** Erzielung eines Geldpreises für seine auf einer Ausstellung gezeigten Erzeugnisse wurde als Teil seiner gewerblichen Tätigkeit, nicht als

Liebhabelei behandelt (BFH v. 1.10.1964 – IV 183/62 U, BStBl. II 1964, 629, gegen FG Stuttgart v. 13.3.1962 – I 61/62, EFG 1962, 293, nrkr.).

**Kunstmaler:** Liebhabelei wurde bejaht durch RFH v. 18.2.1925 (Slg. Bd. 15, 291); FG Berlin v. 30.8.1966 (V 182/63, EFG 1967, 127, rkr.); verneint durch BFH v. 26.4.1989 (III R 104/86, nv.); FG Düss. v. 6.11.1984 (II 289/79 E, EFG 1985, 499, rkr.); vgl. „Künstler“.

**Lehrtätigkeit als Nebenberuf:** Die Erzielung von ständigen Verlusten aus einer nebenberuflichen Lehrtätigkeit an einer Hochschule ist Liebhabelei, wenn die Tätigkeit nicht mit anderen Einkünften zusammenhängt (FG Saarl. v. 30.9.1988 – 2 K 162/87, EFG 1989, 17, rkr.). Das FG Saarl. sah aber die Verluste aus der Lehrtätigkeit eines angestellten Ingenieurs als WK bei dessen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit an (so auch früher RFH v. 16.1.1935, RStBl. 1935, 757; BFH v. 8.4.1954 – IV 342/53 U, BStBl. III 1954, 188).

**Mietkauf:** Mietkaufmodelle spielen in der Praxis mittlerweile kaum noch eine Rolle, weil die Rspr. regelmäßig die stl. Anerkennung versagt; vgl. Anm. 464.

**Mitunternehmer:** Zur Gewinnerzielungsabsicht der PersGes. und des Gesellschafters s. Anm. 372. Bei befristeter Gesellschafterstellung kann die Gewinnerzielungsabsicht des Mitunternehmers und damit sein Mitunternehmerisiko fehlen (BFH v. 28.11.1985 – IV R 13/83, BFH/NV 1986, 332).

**Modeboutique:** Anlaufverluste von zehn Jahren wurden stl. berücksichtigt, weil die Stpfl. versucht hatte, durch verschiedene Umstellungsmaßnahmen Anlaufschwierigkeiten und Fehlmaßnahmen zu überwinden (FG Hamb. v. 27.11.1979 – I 134/77, EFG 1980, 188, nrkr.).

**Motorjachten:** Liebhabelei, wenn der Besitzer des Motorboots oder einer seiner Angehörigen selbst Inhaber eines Motorbootführerscheins ist und die Art der Vercharterung auf Dauer gesehen nicht geeignet ist, Gewinne abzuwerfen (BFH v. 28.8.1987 – III R 273/83, BStBl. II 1988, 10). Dem Besitz des Motorbootführerscheins ist uE keine ausschlaggebende Bedeutung beizumessen, sondern allenfalls ein zusätzliches Beweisanzeichen bei nicht wirtschaftlicher Betriebsführung (hierzu s. Anm. 412) und erheblicher Privatnutzung des Boots. Eine gewerbliche Vermittlung des Verkaufs der Motorjacht wurde nicht anerkannt, weil sich die Tätigkeit des Stpfl. auf die Anschaffung einer einzigen Jacht und nur geringfügige Werbemaßnahmen beschränkt hatte (FG Berlin v. 14.6.1977 – V 245-247/76, EFG 1978, 88, rkr.).

**Motorsegler:** Keine gewerbliche Vermietung, sondern Liebhabelei, wenn ein nichtselbständig Tätiger die Vercharterung nur in Nebentätigkeit an Wochenenden und in Schulferien sowie ohne Werbung betreibt, sein Gewerbe nicht anmeldet und keine Rechnungen erteilt (BFH v. 2.9.1987 – I R 315/83, StRK EStG 1975 § 2 Abs. 2 R. 20; BFH/NV 1988, 300). Trotz Liebhabelei kann ustl. Unternehmereigenschaft gegeben sein (FG Bremen v. 29.8.1988 – II 102/88 V, EFG 1988, 597, rkr.).

**Münzsammlung:** Siehe „Sammlertätigkeit“.

**Musikforscher:** Seine Tätigkeit wurde als Nebentätigkeit zur Haupttätigkeit als Komponist und Dirigent betrachtet und deshalb nicht als Liebhabelei behandelt (FG Hamb. v. 21.6.1967 – III 298-300/65, EFG 1967, 606, rkr.).

**Opernsängerin:** Liebhabelei verneint bei einer Verwaltungsangestellten, die nach Gesangsausbildung erfolgreich die Bühnenreifeprüfung abgelegt hatte (FG Nürnberg v. 19.12.1988 – V 192/88, EFG 1989, 271, rkr.). Die Kosten für Vorstellungen und Vorsingen wurden als vorab entstandene WK anerkannt. Das FG

Nürnb. stellte fest, dass die Klägerin „objektiv geeignet“ zur Opernsängerin sei, dass aber bei etwa einem Alter von 50 Jahren eine Anfängerin wohl kaum mehr ernstlich mit einem Engagement rechnen könne.

**Personengesellschaften:** Siehe Anm. 372.

**Pferde:** Siehe „Gestüt“, „Reitpferde“, „Rennpferd“, „Rennstall“, „Trabrennsport“, „Vollblutzucht“.

**Rechtsanwalt:** Zur Liebhaberei bei Rechtsanwälten s. ausführlich Anm. 461.

**Reisejournalistin:** Ihre Tätigkeit – mit Ausnahme einzelner nicht betrieblich veranlasster Reisen – wurde nicht als Liebhaberei beurteilt durch BFH v. 22.11.1979 – IV R 88/76, BStBl. II 1980, 152 (best. Nds. FG v. 24.3.1976 – VIII 144/73, EFG 1976, 483).

**Reitpferde:** Zucht und Unterhaltung können einen Gewerbebetrieb bilden (zum Verbot des Verlustausgleichs und zur Einschränkung des Verlustabzugs nach § 10d s. § 15 Abs. 4). Ein Reitpferd kann zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehören. Bei Nichtlandwirten wird die Haltung eines Reitpferdes regelmäßig Liebhaberei sein. Vgl. auch „Gestüt“; s. ferner § 18 Anm. 600 „Reitlehrer“.

**Rennpferd:** Das Halten eines einzelnen Rennpferds ist Liebhaberei, auch wenn in einzelnen Jahren Gewinn erzielt wird, da die Tätigkeit wegen des Risikos von Verlusten nicht ernstlich der Einkünfteerzielung dient (RFH v. 14.7.1937, StuW 1937, 465); s. auch „Gestüt“, „Rennstall“, „Trabrennsport“, „Vollblutzucht“.

**Rennstall:** Die Unterhaltung bildet regelmäßig weder einen landwirtschaftlichen Nebenbetrieb noch einen Gewerbebetrieb, sondern Liebhaberei (RFH v. 22.2.1929, RStBl. 1929, 217), da die Erzielung von Rennpreisen zu unsicher ist, um nachhaltig Gewinne erwarten zu können; ein Gewerbebetrieb kann allerdings vorliegen, wenn durch den An- und Verkauf von Rennpferden nachhaltige Gewinnaussichten entstehen (RFH v. 20.1.1944, RStBl. 1944, 366); s. auch „Gestüt“, „Rennpferd“, „Trabrennsport“, „Vollblutzucht“.

**Rezitor:** Liebhaberei wurde abgelehnt, weil die Verluste auf der schlechten Wirtschaftslage beruhten und der Stpfl. mit späteren Gewinnen rechnete (RFH v. 14.3.1929, RStBl. 1929, 329 und 519, vollständig wiedergegeben Kartei EStG 1925 § 6 Allg. Rn. 4); s. auch „Vortragsmeister“.

### **Sammlertätigkeit:**

**Schrifttum:** OSWALD, Zur ertragsteuerlichen Beurteilung der Tätigkeit eines Kunstsammlers, DStZ 1975, 158; WOLFF-DIEPENBROCK, Sammeln, Sammlung und Steuern, DSrR 1987, 7.

Das Zusammentragen einer Münz- bzw. Briefmarkensammlung oder anderer Sammlungsstücke, die im Wesentlichen nur einen Liebhaberwert haben, erfolgt regelmäßig aus privaten Neigungen (BFH v. 16.7.1987 – X R 48/82, BStBl. II 1987, 752, zur USt). Das Tauschen und Veräußern von Einzelstücken, um eine Sammlung zu vervollständigen, und die Veräußerung der Sammlung als letzter Akt privater Sammlertätigkeit ist nicht mit der Tätigkeit eines Briefmarkenhändlers vergleichbar (BFH v. 29.6.1987 – X R 23/82, BStBl. II 1987, 744, zur USt). Keine Liebhaberei bei Verkauf von Teilen einer Briefmarkensammlung, außer es werden wahllos beliebige Werte veräußert (BFH v. 8.5.1953 – III 67/52 U, BStBl. II 1953, 237). Die Umstände, die in den og. Entscheidungen gegen eine Unternehmereigenschaft der Sammlertätigkeit sprechen, können uE auch objektive Beweisanzeichen für die Einordnung der Tätigkeit als Liebhaberei sein. Für Liebhaberei einer gartenbautechnischen und -geschichtlichen Sammlung eines

Handelsvertreter, der auf dem Gebiet des Gartenbaus tätig war, s. RFH v. 24.11.1942 (Kartei EStG 1938/39 § 4 Abs. 1 Rn. 71). Regelmäßigkeit von Verkäufen und Verwendung des Erlöses für die allgemeine Lebensführung sind nach WOLFF-DIEPENBROCK (DStR 1987, 7) Indizien für Gewinnerzielungsabsicht; uE zu pauschal. Zu Kunstsammlung OSWALD, DStZ 1975, 158.

**Schlossbesichtigungen**, die nachhaltig Gewinn bringen, bilden keine Liebhaberei, auch wenn sie vorrangig aus anderen Gründen, zB zur Denkmalpflege, veranstaltet werden (BFH v. 1.8.1957 – IV 399/55 U, BStBl. III 1957, 355; v. 7.8.1979 – VIII R 95/77, BStBl. II 1980, 633).

#### Schriftsteller:

**Schrifttum:** BÖHME, Die Besteuerung der Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit, DStZ 1986, 168; FISCHER, Schriftstellerische Tätigkeit als Liebhaberei?, FR 1986, 14.

Grundsätzlich kann bei Schriftstellern eine längere Anlaufzeit vorliegen, dennoch fehlt die Gewinnerzielungsabsicht, wenn keine Aussicht besteht, ein positives Gesamtergebnis aus der schriftstellerischen Arbeit zu erzielen (BFH v. 23.5.1985 – IV R 84/82, BStBl. II 1985, 515). Im Streitfall hatte der Stpfl. seine Bücher vorwiegend verschenkt und trug die Druckkosten selbst. Liebhaberei bejaht auch von FG Nürnberg v. 28.10.1958 (EFG 1959, 196, rkr.); s. auch „Druckkostenzuschuss“, „Reisejournalistin“ und „Selbstverlag“.

**Schwimmbecken:** Die nicht kostendeckende Nutzungsüberlassung an die Mieter eines Miethauses wurde nicht isoliert als Liebhaberei, sondern als Teil der gesamten Vermietungsleistung angesehen (BFH v. 1.8.1978 – VIII I R 17/74, BStBl. II 1979, 14, best. FG Berlin v. 6.11.1973 – V 134/73, EFG 1974, 148); s. auch Anm. 390 zu Betriebsteilen.

**Second-Hand-Shop** für Kommissionshandel mit gebrauchtem Kinderspielzeug und Kinderbüchern wurde als nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben angesehen, weil nicht einmal die fixen Kosten des Geschäftsbetriebs erwirtschaftet wurden und weil nach der Art und Weise der Ausübung (nur zehn Stunden wöchentliche Öffnungszeiten, ungünstige Lage im eigenen Einfamilienhaus etc.) keine Gewinnaussichten bestanden (Hess. FG v. 10.12.1985 – 8 K 440/84, EFG 1986, 231, rkr.).

**Selbstverlag:** Beim Selbstverlag eines Buchs über moderne Kunst wurde eine mehrjährige Anlaufzeit zugestanden (FG Stuttgart v. 28.2.1952, StWa. 1952, 135). Liebhaberei abl. auch FG Berlin v. 3.5.1976 – III 293/75, EFG 1976, 597, rkr.

**Sippenforscher:** Seine Tätigkeit wurde als Liebhaberei beurteilt durch RFH v. 22.6.1944 (RStBl. 1944, 613).

**Sonderabschreibungen:** Siehe Anm. 393.

**Sonderbetriebsvermögen** ist nach dem Beschluss des GrS in die Berechnung des Totalgewinns einer PersGes. einzubeziehen (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751).

**Sportanlagen** für öffentliche Massenveranstaltungen (zB Radrennbahn), die von Privatpersonen errichtet werden, dienen regelmäßig einer gewerblichen Betätigung (BFH v. 28.6.1955 – I 25/55 U, BStBl. II 1955, 237).

**Taxibetrieb:** Liebhaberei angenommen bei Taxibetrieb, der sechs Jahre lang Verluste brachte, wobei der angestellte Taxifahrer in eheähnlicher Gemeinschaft mit dem Stpfl. lebte und ein „branchenunüblicher Kraftwagen mit hohem Verbrauch“ genutzt wurde (FG Berlin v. 7.9.1984 – III 49/84, EFG 1985, 238, rkr.).

**Trabrennsport:** Ob ein Gewerbebetrieb oder Liebhaberei vorliegt, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls. Bei einer längeren Gewinnphase scheidet Liebhaberei idR aus (BFH v. 19.7.1990 – IV R 82/89, BStBl. II 1991, 333).

**Überinvestitionen** (s. auch Anm. 416): Selbst bei hauptberuflicher Bewirtschaftung eines Gutshofs durch den Eigentümer und seinen Ehegatten kann Liebhaberei vorliegen, wenn Verluste aufgrund von Überinvestitionen entstehen und der Betrieb nur durch Zuschüsse in Millionenhöhe (von den Eltern) existieren kann (BFH v. 22.7.1982 – IV R 74/79, BStBl. II 1983, 2).

**Veräußerungsgewinn** ist bei Gewinneinkünften für die Berechnung des Totalerfolgs zu berücksichtigen, bei Überschusseinkünften dagegen nicht (s. Anm. 382); zu stbefreiten Veräußerungsgewinnen s. Anm. 393.

**Vermietung von Wohnungen:** Ob Liebhaberei vorliegt, richtet sich danach, ob ein Totalüberschuss angestrebt wird (s. Anm. 446). Der BFH v. 30.9.1997 – IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771) geht typisierend davon aus, dass bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grds. von der Absicht des Stpfl. auszugehen ist, einen Einnahmüberschuss zu erwirtschaften. Diese typisierende Annahme gilt nicht für die dauerhafte Verpachtung von unbebautem Grundbesitz (BFH v. 25.3.2003 – IX B 2/03, FR 2003, 669). Eine Vermietungstätigkeit ist auf Dauer angelegt, wenn sie nach den bei Beginn der Vermietung ersichtlichen Umständen keiner Befristung unterliegt. Hat der Stpfl. den Entschluss, auf Dauer zu vermieten, endgültig gefasst, gelten die Grundsätze des Urteils BFH v. 30.9.1997 (IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771) auch dann, wenn er das bebaute Grundstück später aufgrund eines neu gefassten Entschlusses veräußert. Ein gegen die Einkünfteerzielungsabsicht sprechendes Indiz liegt vor, wenn der Stpfl. ein bebautes Grundstück innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs – von idR bis zu fünf Jahren – seit der Anschaffung oder Herstellung wieder veräußert (BFH v. 9.7.2002 – IX R 47/99, FR 2002, 1180; v. 9.7.2002 – IX R 33/01, BFH/NV 2002, 1565). Bei einer wegen beabsichtigter Selbstnutzung von vornherein nur kurzfristig angelegten Vermietungstätigkeit fehlt es an der Einkünfteerzielungsabsicht, wenn der Stpfl. in diesem Zeitraum kein positives Gesamtergebnis erreichen kann. Negative Einkünfte aufgrund von strechtl. Subventions- und Lenkungsnormen sind bei einer kurzfristig angelegten Vermietungstätigkeit in die entsprechend befristete Totalüberschussprognose einzubeziehen, wenn der jeweilige Zweck der Subventions- und Lenkungsnorm sowie die Art der Förderung dies gebieten (BFH v. 9.7.2002 – IX R 57/00, FR 2002, 1182, bejaht für die Sonderabschreibung nach §§ 1, 3 und 4 FördG). Wird eine Ferienwohnung ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermietet, gelten die eben dargestellten Grundsätze. Bei teilweiser Selbstnutzung wird von einer Totalperiode von 30 Jahren ausgegangen. Die auf Leerstandszeiten entfallenden Aufwendungen werden entsprechend dem zeitlichen Verhältnis der tatsächlichen Selbstnutzung zur tatsächlichen Vermietung aufgeteilt (BFH v. 6.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726). Ausführlich zur Vermietung s. Anm. 464; s. auch „Ferienwohnung“, „Höchstmierte“.

**Vollblutzucht:** Im Allgemeinen besteht eine widerlegbare Vermutung für Liebhaberei (OFD Düss. v. 20.1.1977, StEK EStG § 13 Nr. 271; DB 1977, 376). Liebhaberei möglich nach RFH v. 13.10.1937 (RStBl. 1937, 1232); Liebhaberei wurde bejaht in den Fällen BFH v. 6.6.1957 (IV 374/55, StRK EStG [bis 1974] § 13 R. 48; DB 1957, 811); v. 17.3.1960 (IV 193/58 U, BStBl. III 1960, 324, jedenfalls bei einer bis sechs Mutterstuten nicht rentabel); v. 4.3.1970 (I R 123/68, BStBl. II 1970, 470, betr. KapGes.). „Eine Vollblutzucht gehört nicht zu den Liebhabereibetrieben, wenn sie auf einer genügend breiten Basis beruht, wenn

außer Rennpreisen und Züchterprämien beachtliche Einnahmen anderer Art erzielt werden und wenn der Betrieb bei objektiver Betrachtung und rationeller Wirtschaftsweise auf die Dauer gesehen mit Gewinnstreben und der Aussicht auf tatsächliche Gewinne geführt wird“ (so BFH v. 9.10.1963 – I 189/61 U, BStBl. III 1964, 79); obwohl das Gestüt nur Verluste erzielt hatte, nahm der BFH einen Gewerbebetrieb an, weil „weder die Absicht der Gewinnerzielung noch die Möglichkeit tatsächlicher Gewinne verneint werden kann“. Eine längere Anlaufzeit wurde zugebilligt durch FG München v. 15.6.1955 (I 306/54, EFG 1956, 10, rkr.); s. auch „Gestüt“, „Rennstall“, „Trabrennsport“.

**Vortragsmeister:** Liebhaberei wurde bejaht durch RFH v. 17.10.1940 (RStBl. 1941, 61); s. auch „Rezitator“.

**Wald:** Siehe Anm. 459.

**Wasserwerk** wird ohne Gewinnabsicht betrieben, wenn nur Einnahmen erzielt werden, um die Kosten zu decken (BFH v. 3.2.1988 – I R 264/83, BFH/NV 1989, 388); s. zur Kostendeckungsabsicht als nicht ausreichend für eine Gewinnerzielungsabsicht Anm. 381.

**Weihnachtsbaumanlage,** Blumen-, Obst- und Gemüsezucht, Hirschezucht: nicht ohne Weiteres Liebhaberei (RFH v. 15.7.1931, StuW 1937, 947; Kartei EStG 1925 § 6 Abs. 1 Nr. 1 Rn. 3 und 4).

**Weinhandel** kann Liebhaberei darstellen; vgl. BFH v. 27.5.2009 – X R 62/06, juris.

**Züchterische Tätigkeit:** Grundsätzlich keine Liebhaberei nach BFH v. 6.5.1954 (IV 221/53 U, BStBl. III 1954, 197, betr. Pflanzenzucht); FG München v. 15.6.1955 (I 306/54, EFG 1956, 10, rkr., betr. Vollblutzucht); s. aber „Gestüt“, „Vollblutzucht“, „Briefftaubenzucht“.

Einstweilen frei.

481–499

## C. Erläuterungen zu Abs. 2: Dualismus der Einkunftsarten

### I. Bedeutung des Abs. 2

500

Abs. 2 enthält eine der einschneidendsten Entscheidungen des geltenden ESt-Rechts, die Zweiteilung, dh. den sog. Dualismus der Einkunftsarten (s. Anm. 520–540).

Abs. 2 stellt den Übergang vom Steuergegenstand „Erzielung von Einkünften“ (Abs. 1) zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage dar (s. Anm. 501).

Zu diesem Zweck knüpft Abs. 2 an den durch sieben Einkunftsarten konkretisierten Einkünftebegriff des Abs. 1 an (s. Anm. 502). Er verwirklicht das sog. objektive Nettoprinzip (s. Anm. 503), umfasst positive und negative Einkünfte (s. Anm. 504), regelt aber nicht, ob und wann die Einkünfte in ihrer Gesamtheit oder in Teilen zu ermitteln sind (s. Anm. 505), und erwähnt nicht objektive Steuerbefreiungen, Freibeträge und Freigrenzen, die bei Ermittlung der Einkünfte einer Einkunftsart ebenfalls zu berücksichtigen sind (s. Anm. 515). Der neu eingefügte Satz 2 enthält zudem Sonderregelungen für die Einkünfteermittlung bei der Abgeltungsteuer (s. Anm. 541–543).

## II. Verhältnis zu Abs. 1

Abs. 1 und Abs. 2 legen den Grund für ein „konzeptionelles Durcheinander“ des EStG (so WASSERMEYER, Zum Besteuerungsgegenstand der Einkünfte aus Kapitalvermögen, *StuW* 1988, 283 [284]), weil sie nicht scharf zwischen Steuergegenstand und Steuerbemessungsgrundlage unterscheiden (s. dazu Anm. 17, 51, 53), indem sie für beides den Begriff „Einkünfte“ heranziehen; in Abs. 1 zur Kennzeichnung des Steuergegenstands („Einkünfteerzielung“) und in Abs. 2 als Ausgangsgröße zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage. Verwischt wird dabei, dass der Steuergegenstand der „Qualifizierung“ des estl. Tatbestands, die Steuerbemessungsgrundlage dagegen der „Quantifizierung“ des Steuergegenstands dient.

Wie terminologisch unklar bleibt, ob eigentlich die Einkünfte oder die „Erzielung von Einkünften“ den Steuergegenstand bilden (s. Anm. 51), so lässt sich nach der Fassung des § 2 auch der Aufbau der Bemessungsgrundlage dem Gesetz nicht eindeutig entnehmen. Richtigerweise ist davon auszugehen, dass die Bemessungsgrundlage zweistufig aufgebaut ist. Dabei sind von der Summe der Einkünfte als Ausgangsgröße die in den Folgeabsätzen normierten Abzüge vorzunehmen, was zum zvE führt (HEY in TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 41; zu den begrifflichen Unschärfen s. auch WASSERMEYER, *StuW* 1988, 283 [284]). Jedenfalls entwickeln sich beide Elemente des Steuertatbestands in Stufen der Absätze des § 2 nebeneinander her und in häufiger Vermischung. Auch in den von der Verweisung des Abs. 1 Satz 2 umfassten Vorschriften der §§ 13–24 wechseln Vorschriften zum Steuergegenstand (Tatbestände der Einkunftsarten) mit Vorschriften der Einkünfteermittlung (§ 13a, § 16 Abs. 2, § 17 Abs. 2, § 22 Nr. 1, § 23 Abs. 3).

Dies entspricht wohl auch dem Ziel der Neufassung des § 2 durch das EStRG 1974, es sollte eine Vorschrift geschaffen werden, welche „die Elemente der Steuerbemessungsgrundlage, ihr Verhältnis zueinander und den Weg für die Ermittlung der Jahreseinkommensteuerschuld normiert“ (amtl. Begründung BTDrucks. 7/1470, 238). Insofern steht in § 2 die Pragmatik der stufenweisen Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage im Vordergrund, die Dogmatik des Steuergegenstands tritt dagegen in den Hintergrund (s. Anm. 51).

## III. Abs. 2 als Grundvorschrift der Einkünfteermittlung

### 502 1. Begriff und Ermittlung der Einkünfte

Entgegen der Formulierung „Einkünfte sind“ enthält Abs. 2 keine Definition des Einkünftebegriffs, sondern knüpft an die Aufzählung der sieben Einkunftsarten in Abs. 1 an (s. Anm. 53). Abs. 1 bestimmt zusammen mit §§ 13–24, welche von allen denkbaren Arten der Einkünfteerzielung „der Einkommensteuer unterliegen“. Abs. 2 regelt dann den Weg der Ermittlung „bei“ den in Abs. 1 aufgezählten Einkunftsarten der §§ 13–24 und bestimmt damit zugleich deren Umfang.

**Einteilung in zwei Einkünftegruppen:** Abs. 2 teilt als Grundvorschrift der Einkünfteermittlung die in Abs. 1 aufgezählten sieben Einkunftsarten in zwei Gruppen und bestimmt, dass Einkünfte

- für die Einkunftsarten Nr. 1–3 der Gewinn und
- für die Einkunftsarten Nr. 4–7 der Überschuss der Einnahmen über die WK sind.

Dabei bestätigt Abs. 2, dass Ausgangsbasis für die Bemessung der ESt die Reineinkünfte (nach Abzug von Aufwendungen) sind (objektives Nettoprinzip, s. Anm. 503), und begründet durch die Einführung zweier verschiedener Arten der Einkünfteermittlung den sog. Dualismus der Einkunftsarten (s. Anm. 520). Den beiden Gruppen von Einkünften werden jeweils eigene Einkünfteermittlungsvorschriften zugeordnet:

- Die Gewinneinkünfte (Einkünfte Nr. 1–3) werden nach den Vorschriften der §§ 4–7k und
- die Überschusseinkünfte (Einkünfte Nr. 4–7) nach den §§ 8–9a, § 11 ermittelt. Durch Verweisung in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 gelten die Absetzungsvorschriften der §§ 7–7k sowie § 6 Abs. 2 auch für die Überschusseinkünfte.

**Innerhalb der Einkunftsgruppen** bestehen weitere Differenzierungen. Die Gewinnermittlung kann erfolgen nach § 4 Abs. 1, § 5, § 4 Abs. 3, § 13a, § 16 Abs. 2, § 17 Abs. 2 oder durch Schätzung (§ 162 AO). Bei den Überschusseinkünften bestehen Sonderregelungen für einzelne Einkünfte in § 21 Abs. 2 und § 23 (Berücksichtigung von realisierten Wertänderungen im PV).

**Abgeltungssteuer:** Eine Sonderstellung im System der ESt nimmt seit ihrer Einführung durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 die Abgeltungssteuer ein. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen sind zwar formal noch den Überschusseinkünften zugeordnet, bilden durch die Herausnahme aus der Bemessungsgrundlage jedoch eine eigene Schedule, die gesonderten Regeln unterliegt (s. dazu näher Anm. 541). Die Grundkonzeption der ESt als synthetische Steuer wird damit grundlegend in Frage gestellt. Der neue Abs. 2 Satz 2 trägt der Sonderstellung auch bei der Einkünfteermittlung Rechnung (s. dazu näher Anm. 541–543).

## 2. Objektives Nettoprinzip

**Schrifttum:** BECKER, Die Grundlagen der Einkommensteuer, Berlin 1940; HOFFMANN, Anmerkung, FR 1951, 135; SÖFFING, Verletzung des Nettoprinzips, StbJb. 1988/89, 120; ARNDT/SCHUMACHER, Einkommensbesteuerung und Grundrechte, AöR 118 (1993), 513; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Köln 1993; KLEIN, Zur Frage der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit von Einschränkungen des objektiven Nettoprinzips, dargestellt an § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG, DStZ 1995, 630; MÜLLER-FRANKEN, Das Verbot des Abzugs der „Zuwendung von Vorteilen“ nach dem Jahressteuergesetz 1996. Verfassungsprobleme einer Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips, StuW 1997, 3; THOMAS, Arbeitnehmer-Pauschbetrag und Nettoprinzip, DStZ 1997, 617; BROUDRÉ, Das häusliche Arbeitszimmer im Steuerrecht – verfassungsrechtliche Aspekte – zugleich kritische Anmerkung zum Urteil des BVerfG vom 7.12.1999, FR 2000, 121; SCHAUMBURG, Besteuerung von Kapitalerträgen – Vollzugsdefizite und Vorgaben des Europäischen Gemeinschaftsrechts, DStJG 24 (2001), 225; MUSIL, Abzugsbeschränkungen bei der Abgeltungssteuer als steuersystematisches und verfassungsrechtliches Problem, FR 2010, 149; TIPKE/LANG, Steuerrecht, Köln, 22. Aufl. 2015.

**Objektives und subjektives Nettoprinzip:** Mit dem Begriff „Einkünfte“ werden Reineinkünfte (nach Abzug von Aufwendungen) bezeichnet, wie sich aus den Begriffen „Gewinn“ und „Überschuss“ in § 2 Abs. 2 ergibt. Damit wird das sog. objektive Nettoprinzip verwirklicht. Unterschieden wird zwischen dem objektiven und dem subjektiven Nettoprinzip (s. Einf. ESt. Anm. 44f.):

- Unter dem objektiven Nettoprinzip wird der in Abs. 2 festgelegte Grundsatz der Besteuerung von Nettoeinkünften (Reineinkünften) verstanden.

- Mit dem subjektiven Nettoprinzip wird der Gedanke bezeichnet, dass Einkünfte in Höhe von Aufwendungen, die zur Existenzsicherung des Stpf. und zum Unterhalt seiner Familie erforderlich sind, wegen Art. 3 Abs. 1 GG nicht besteuert werden dürfen. Das subjektive Nettoprinzip wird durch den Grundfreibetrag, den Abzug von notwendigen privaten Aufwendungen (§§ 10–10c und §§ 33–33c aF), den Kinderfreibetrag (§ 32 Abs. 6) oder durch Kindergeld, den Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes (§ 32 Abs. 6) sowie das Splittingverfahren (§ 32a Abs. 5) verwirklicht.

**Zulässigkeit von Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips:** Solche Durchbrechungen sind nach der Rspr. des BVerfG grds. zulässig (BVerfG v. 2.10.1969 – 1 BvL 12/68, BStBl. II 1970, 140; v. 7.11.1972 – 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103; v. 23.1.1990 – 1 BvL 4, 5, 6, 7/87, BVerfGE 81, 228; BStBl. II 1990, 483; v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BStBl. II 2000, 162; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BGBl. I 2008, 2888; BVerfGE 122, 210; v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BGBl. I 2010, 1157; DStR 2010, 1563). Das BVerfG hat bisher offen gelassen, ob das objektive Nettoprinzip verfassungsrechtl. vorgeschrieben oder lediglich einfachgesetzlich niedergelegt ist. Es hat aber entschieden, dass dieses Prinzip, wäre es verfassungsrechtl. vorgeschrieben, vom Gesetzgeber jedenfalls bei Vorliegen gewichtiger Gründe durchbrochen werden könnte (BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BGBl. I 2010, 1157; BVerfGE 126, 268, 40). Als gewichtige Gründe kommen insbes. Missbrauchsbekämpfung und Steuervereinfachung in Betracht. Ob das objektive Nettoprinzip im Zuge einer grundlegenden systematischen Neuorientierung des Gesetzgebers gänzlich abgeschafft werden könnte, ist noch nicht abschließend geklärt. Zutreffend dürfte die Annahme sein, dass eine Bruttobesteuerung von Einkommen nicht mehr unter den Begriff der „Einkommen“steuer zu subsumieren wäre. Einkommen setzt eine Saldierung von Einnahmen und Ausgaben voraus (so statt vieler DRÜEN, StuW 2008, 3).

Zu Bedeutung und Verfassungsrang des objektiven Nettoprinzips s. ausführlich Einf. ESt. Anm. 44, 295 ff.

#### **Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips im EStG und KStG:**

- § 4 Abs. 5–6, § 10 Nr. 2–4 KStG: nichtabziehbare BA;
- § 4 Abs. 9: Aufwendungen für erstmalige Berufsausbildung und Erststudium keine BA;
- § 4h: Zinsschranke (hierzu ausführlich BFH v. 18.12.2013 – I B 85/13, BStBl. II 2014, 947);
- § 9 Abs. 5: nichtabziehbare WK;
- § 9 Abs. 6: Aufwendungen für erstmalige Berufsausbildung und Erststudium keine WK (dazu ausführlich BFH v. 17.7.2014 – VI R 2/12, BFH/NV 2014, 1954);
- § 5 Abs. 2a–4b: stl. Rückstellungsverbot;
- § 20 Abs. 9: WKAbzugsbeschränkung, die allerdings der Abgeltungswirkung der Abgeltungsteuer immanent ist (zur verfassungsrechtl. Bewertung s. MULLER, FR 2010, 149);
- § 2a, § 15 Abs. 4, § 15a, § 15b, § 20 Abs. 6, § 22 Nr. 3 Satz 3, § 23 Abs. 3 Sätze 7 und 8: Nichtberücksichtigung von Verlusten (aA SÖFFING, StbJb. 1988/89, 120 [121]; keine Durchbrechung des Nettoprinzips; s. ausführlich Anm. 573);

- Abgeltungswirkung der von den Bruttoeinnahmen erhobenen Abzugssteuern (KapErtrSt und Abzugsteuer nach § 50a Abs. 4) bei beschränkt Stpfl. nach § 50 Abs. 5 und nach § 32 KStG (s. SCHAUMBURG in DStJG 24 (2001), 225 [278]);
- § 8a KStG: Zinsschranke;
- § 8c Abs. 1 KStG: beschränkter Verlustabzug bei Körperschaften (s. hierzu den Vorlagebeschluss des FG Hamb. v. 4.4.2011 – 2 K 33/10, EFG 2011, 1460, Az. BVerfG: 2 BvL 6/11).

**Praktische Bedeutung** hat die Frage, ob das Gesetz Netto- oder Bruttoeinkünfte meint, zB dann, wenn eine Einkunftsgrenze ein Tatbestandsmerkmal bildet, zB in § 46 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 3 und 5. Bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten nach § 26b werden die Einkünfte von Ehemann und Ehefrau zusammengerechnet. Da die Reineinkünfte beider Ehegatten zusammenzurechnen sind, wird, wenn zB beide Ehegatten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit haben, der Werbungskostenpauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 1 bei jedem Ehegatten berücksichtigt (s. § 9a Anm. 10).

### 3. Erfassung positiver und negativer Einkünfte

504

§ 2 Abs. 2 spricht nur von „Gewinn“ und „Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten“, meint aber damit, wie sich aus der Anführung der §§ 4–9a ergibt, auch „Verlust“ und „Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen“.

Sind bei den Einkunftsarten 4 bis 7 die WK höher als die Einnahmen, so spricht man meist ebenfalls von einem „Verlust“. Allerdings entspricht hier die Bezeichnung „Werbungskostenüberschuss“ (als Gegensatz zum Einnahmenüberschuss) der Systematik der Ergebnisermittlung besser; sie ist aber sprachlich umständlicher.

§ 2a verwendet für alle sieben Einkunftsarten einheitlich den Begriff „negative ... Einkünfte“. Damit lässt sich wie folgt terminologisch unterscheiden:

Negative Einkünfte:

- Verlust bei Gewinneinkünften,
- Werbungskostenüberschuss bei Überschusseinkünften.

### 4. Einheitliche oder mehrere getrennte Ermittlungen innerhalb einer Einkunftsart?

505

Aus Abs. 2 ist nicht ohne Weiteres ersichtlich, ob mehrere Einkunftsquellen (zB mehrere Betriebe) der gleichen Einkunftsart zusammen die „Einkünfte“ der betreffenden Einkunftsart liefern oder ob unter „Einkünften“ das Ergebnis der einzelnen Einkunftsquelle (zu diesem allerdings unklaren Begriff s. Anm. 76) zu verstehen ist.

Im zweiten Sinn BECKER, Die Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, § 174, 218; HOFFMANN, FR 1951, 135 („Einkunftsart“ als Oberbegriff mehrerer „Einkünfte“). Für diese Ansicht spricht scheinbar die Aufzählung von „Einkünften“ in § 13 Abs. 1, § 15 Abs. 1, § 18 Abs. 1, § 22.

Diese Frage ist in § 2 nicht geregelt, ihre Beantwortung ergibt sich aus den einzelnen Bestimmungen über die Einkunftsarten und aus den Einkünfteermittlungsvorschriften:

**„Einkünfte“ als Gesamtbetrag der Ergebnisse einer Einkunftsart:** Wenn das EStG von „Einkünften“ einer Einkunftsart, zB von Einkünften aus Gewerbebetrieb spricht, meint es – falls sich aus Wortlaut oder Zweck des Gesetzes nichts anderes ergibt – das Gesamtergebnis, auch wenn es aus mehreren Quellen stammt (s. Anm. 76, dort auch zum Begriff „Einkunftsquelle“).

**Beispiel:** Ein StPfl. hat Einkünfte als Inhaber eines gewerblichen Einzelunternehmens, als Mitunternehmer einer gewerblichen Mitunternehmerschaft und als persönlich haftender Gesellschafter einer KGaA, außerdem hat er seine Anteile an einer KapGes. iSv. § 17 Abs. 1 veräußert. Diese Einkünfte iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 2 und 3 sowie des § 17 bilden zusammen seine „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 2.

Zur Frage, ob das Gesamtergebnis einer Einkunftsart einheitlich oder getrennt nach verschiedenen Quellen zu ermitteln ist, s. „Getrennte Ermittlung“.

► **Gewinneinkünfte:** „Einkünfte“ bei jeder der ersten drei Einkunftsarten ist der Gesamtbetrag der Betriebsergebnisse; uE zutreffend – schon BFH v. 25.1.1951 (I D 4/50 S, BStBl. III 1951, 68): „Ähnlich hat das EStG 1934 den Verlustausgleich innerhalb der einzelnen Einkunftsarten (ein Steuerpflichtiger hat zwei gewerbliche Betriebe, von denen der eine mit Gewinn, der andere mit Verlust abschneidet) durch die Bestimmung des § 2 Abs. 4 EStG ausgesprochen, wonach unter Einkünften Reineinkünfte zu verstehen sind“. In gleichem Sinn vorher RFH v. 3.5.1944 (RStBl. 1944, 731): „Das EStG kennt nur einen einheitlichen Begriff des, Gewinns aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 3 und 4 EStG) und versteht darunter das Gesamtergebnis der gewerblichen Betätigung“ (glA OFH v. 4.8.1950 – IV 69/50 U, StuW 1951, 8; BFH v. 8.5.1958 – IV 115/57 U, BStBl. III 1958, 350). Damit bringen RFH, OFH und BFH zum Ausdruck, dass mit der Bezeichnung „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ der – unter Verrechnung von Verlusten gegen Gewinne ermittelte – Gesamtbetrag der Einzelergebnisse der gewerblichen Betriebe und ggf. Mitunternehmerschaften des StPfl. oder, kürzer ausgedrückt, der Gesamtbetrag der Betriebsergebnisse gemeint ist, wobei sich je nach dem Überwiegen der positiven oder negativen Teilergebnisse insgesamt ein Gewinn oder ein Verlust ergibt. Das Gleiche gilt für die Einkünfte aus LuF und aus selbständiger Arbeit.

► **Überschusseinkünfte:** Bei Anwendung des gleichen Grundsatzes auf die Einkunftsarten 4 bis 7 ist unter Einkünften aus der jeweiligen Einkunftsart grds. (zu Abweichungen im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen s. Anm. 541) der Unterschied zwischen der Summe der Einnahmen aus allen Quellen der Einkunftsart und der Summe aller WK zu verstehen. Hierfür spricht uE auch, dass zB bei den Einkunftsarten 4 und 7 die WKPauschbeträge (abgesehen von den Besonderheiten bei zusammen veranlagten Ehegatten) nur je einmal zu berücksichtigen sind, auch wenn bei der in Betracht kommenden Einkunftsart mehrere Quellen vorhanden sind (s. § 9a Anm. 14). Geht man vom regelmäßigen Ablauf der Ermittlung (Ermittlung der Einzelergebnisse mit anschließender Zusammenfassung) aus, so können die Einkünfte aus der jeweils in Betracht kommenden Einkunftsart 4 bis 7 erläutert werden als Gesamtbetrag der (positiven und negativen) Unterschiede zwischen den Einnahmen und den WK der einzelnen Tätigkeiten bzw. Quellen.

**Getrennte Ermittlung innerhalb einer Einkunftsart:** Unter „Einkünften“ aus einer Einkunftsart wird zwar bei jeder Einkunftsart das Gesamtergebnis aller Quellen jener Einkunftsart verstanden (s. Anm. 76 zum Begriff „Einkunftsquelle“), gleichwohl wird aber idR das Ergebnis für jede Quelle getrennt ermittelt. Das gilt vor allem für die Einkunftsarten 1 bis 3 (s. §§ 4, 5 keine konsolidierte Bilanz), aber auch für die anderen Einkunftsarten.

Die getrennte Ermittlung kann zwingend vorgeschrieben oder dem Stpfl. zur Wahl gestellt sein.

► *Getrennte Ermittlung innerhalb einer Einkunftsart zwingend:* Das EStG unterscheidet innerhalb einer Einkunftsart verschiedene Unterarten von Einkünften, auf die unterschiedliche Ermittlungsvorschriften anzuwenden sind, ferner zwischen verschiedenen Einkunftsteilen, für die verschiedene Rechtsfolgen vorgesehen und die daher getrennt zu ermitteln sind:

- ▷ *Unterarten von Einkünften einer Einkunftsart* finden sich zB in § 15: Bezieht ein Stpfl. (s. Beispiel oben) nebeneinander Einkünfte iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 2 und 3, dann sind diese Einkünfte zwingend getrennt zu ermitteln, auch § 16 Abs. 2 und § 17 Abs. 2 enthalten für Veräußerungsgewinne eigenständige Ermittlungsvorschriften.
- ▷ *Einkunftsteile mit unterschiedlichen Rechtsfolgen:* Die getrennte Ermittlung von Einkunftsteilen wird notwendig, wenn für die Einkunftsteile unterschiedliche Rechtsfolgen gelten, zB Tarifiermäßigung nach § 34 und § 34b für außerordentliche Einkünfte, Anrechnung ausländ. Steuern auf ausländ. Einkünfte (§§ 34c, 34d), Geltendmachung von Auslandsverlusten nach § 2a Abs. 3 aF. Das Gesetz spricht idR unscharf von „Einkünften“, meint aber Einkunftsteile (so richtig seit der KStReform § 26 KStG: „Besteuerung ausländischer Einkunftsteile“). Zu Einkunftsteilen s. auch Anm. 515.

Die getrennte Ermittlung kann auch notwendig werden zur Aufteilung und Zuordnung von WK auf ertragbringende und ertraglose WG, zB Mietgrundstücke (s. Anm. 389 ff. über Nichtberücksichtigung von Verlusten wegen sog. Liebhaberei/Segmentierung).

► *Wahlweise getrennte Ermittlung:* Bestehen bei der Einkünfteermittlung Wahlrechte (zB für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 4 Abs. 3, § 5), so kann der Stpfl. für Einkünfte aus mehreren Quellen (zB mehreren Betrieben) diese Wahl unterschiedlich ausüben, er kann also – wenn keine Buchführungspflicht eingreift – für einen Betrieb Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 und für einen anderen Betrieb BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 bzw. § 5 wählen (DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 141 AO Rn. 8 [10/2012]). Er kann aber auch in den unterschiedlichen Betrieben zwar dieselbe Gewinnermittlungsart, aber getrennte Ermittlung wählen (zum Begriff „einzelner Betrieb“ iSv. § 141 AO vgl. BFH v. 13.10.1988 – IV R 136/85, BStBl. II 1989, 7). Bei Überführung von WG zwischen mehreren Betrieben eines Stpfl. kann auf Gewinnrealisierung verzichtet werden.

Einstweilen frei.

506–514

## 5. Steuerbefreite Einkunftsteile, Freibeträge, Freigrenzen

515

**Schrifttum:** LANG, Systematisierung der Steuervergünstigungen, Berlin 1974; TIPKE, Bezüge und Abzüge im Einkommensteuerrecht, StuW 1980, 1; TRAXEL, Die Freibeträge des Einkommensteuergesetzes, Diss. Köln 1986; TRAXEL, Die Freibeträge des Einkommensteuergesetzes, DStZ 1987, 614; ZUGMAIER, Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht, Augsburg 1998; TIPKE/LANG, Steuerrecht, Köln, 22. Aufl. 2015.

Hinter der verhältnismäßig einfachen Aufzählung der Einkunftsarten in Abs. 1 und der Grundvorschrift über die Ermittlung der Einkünfte in Abs. 2 bleibt verborgen, dass bei der Ermittlung der Einkünfte zahlreiche Einschränkungen auf-

grund von StBefreiungen in Betracht kommen, auch wenn dieser Umstand in § 2 überhaupt nicht erwähnt wird (s. §§ 3 bis 3b).

**Bedeutung der Befreiungsvorschriften:** Die stbefreiten Vermögensmehrungen bilden uE begrifflich Einkunftsteile, die aber bei der Ermittlung der Einkünfte (oder des Gesamtbetrags der Einkünfte) unberücksichtigt bleiben sollen. Die Frage hat zB praktische Bedeutung beim Verlustausgleich: Nur soweit ein Veräußerungsgewinn nach Abzug eines Freibetrags (besonders § 16 Abs. 4) verbleibt, ist er mit einem laufenden Verlust auszugleichen, da der Freibetrag eine sachliche StBefreiung, nicht eine Tarifvorschrift bildet (BFH v. 16.12.1975 – VIII R 147/71, BStBl. II 1976, 360; s. auch Anm. 567). Ferner wirken sich die StBefreiungen dort aus, wo im EStG bestimmte Einkunftsgrenzen oder Einkommensgrenzen Bedeutung haben; sie mindern die maßgebenden Einkünfte oder das maßgebende Einkommen, nicht erst das zvE.

**Wortlaut der Befreiungsvorschriften:** Das EStG verwendet keine feststehende Bezeichnung. Die Unterschiedlichkeit beruht vermutlich teils auf redaktioneller Unachtsamkeit, teils aber wohl auch darauf, dass der Gesetzgeber sich über die rechtssystematische Bedeutung der Befreiungen bisher nicht abschließend klar geworden ist. Der Unterschiedlichkeit ist uE kein Gewicht beizumessen, die erwähnten Bestimmungen zielen auf das gleiche Ergebnis (s. nachstehend).

Beispiele für unterschiedliche Formulierungen:

- „Steuerfrei“ sind bestimmte Einnahmen oder Einkünfte nach §§ 3b, § 19 Abs. 2 (§ 22 Nr. 4 Satz 4 Buchst. b), § 19a Abs. 1, § 23 Abs. 3 Satz 5, § 49 Abs. 4.
- „Nicht steuerpflichtig“ sind bestimmte Einkünfte aus Leistungen nach § 22 Nr. 3.
- „Nur berücksichtigt“ werden die Einkünfte aus LuF bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte, soweit sie den Betrag von 670 € übersteigen (§ 13 Abs. 3 Satz 1).
- Nicht „zur Einkommensteuer herangezogen“ werden bestimmte Veräußerungsgewinne, soweit sie einen bestimmten „Freibetrag“ nicht übersteigen (§ 14a Abs. 1 und 4, § 16 Abs. 4, § 17 Abs. 3).
- „Nicht dem Empfänger zuzurechnen“ sind bestimmte wiederkehrende Leistungen nach § 22 Nr. 1 Satz 2.

Wenn nach § 46 Abs. 2 „eine Veranlagung nur durchgeführt“ wird unter der Voraussetzung des § 46 Abs. 2 und wenn nach § 46 Abs. 3 bestimmte Beträge „vom Einkommen abzuziehen“ sind, so handelt es sich dabei nicht um StBefreiungen, sondern insoweit um einen Verzicht auf eine Angleichung der Besteuerung im Abzugsverfahren an die Besteuerung im Veranlagungsverfahren. Nicht bei der Befreiung von Einnahmen oder Einkünften zu erwähnen sind auch die Abzüge, die erst nach der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte vorgenommen werden (s. Tab. 2, Anm. 2) und daher die Höhe der Einkünfte nicht beeinflussen.

**Arten von Steuerbefreiungen:** Im EStG finden sich folgende sachliche StBefreiungen:

- ▶ *Steuerbefreiung in voller Höhe* von Einkünften oder Einnahmen: Viele der StBefreiungen nach §§ 3–3b; allerdings sind dort auch häufig betragliche Höchstgrenzen geregelt;
- ▶ *Steuerbefreiung in bestimmter Höhe:* Dabei wird unterschieden zwischen Freibeträgen und Freigrenzen:

- ▷ *Freibeträge* stellen Einkünfte stets stfrei, unabhängig von der absoluten Höhe der Einkünfte. Freibeträge sind:
  - Freibetrag für Einkünfte aus LuF gem. § 13 Abs. 3;
  - Freibeträge bei Betriebsveräußerung gem. §§ 14, 14a, 16, 18;
  - Freibetrag bei Veräußerung von Anteilen an KapGes. gem. § 17 Abs. 3;
  - Versorgungsfreibetrag gem. § 19 Abs. 2;
- ▷ *Freigrenzen* stellen Einkünfte nur stfrei, wenn die Einkünfte insgesamt unter der festgelegten Freigrenze bleiben. Freigrenzen bestehen für
  - sonstige Einkünfte aus Leistungen, wenn die Einkünfte weniger als 256 € im Jahr betragen (§ 22 Nr. 3 Satz 2);
  - Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften, wenn sie weniger als 512 € im Jahr betragen (§ 23 Abs. 3 Satz 5) und
  - Freigrenze für Nebeneinkünfte bis 410 € in bestimmten Fällen (§ 46 Abs. 3).

**Gründe für Steuerbefreiungen** sind vielfältig, verbreitet sind Befreiungen sozialer oder wirtschaftlicher Art; zT dienen Befreiungen aber auch der Vereinfachung (s. auch § 3 Anm. 10).

**Gegenstand der Steuerbefreiung** sind idR Einkünfte, richtiger Einkunftsteile (zu diesem Begriff s. Anm. 505), und zwar auch, wenn die Befreiung an bestimmte Einnahmen anknüpft. Das ist die Folge des objektiven Nettoprinzips (s. Anm. 503) und ergibt sich aus § 3c: Soweit Ausgaben „mit steuerfreien Einnahmen“ in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, dürfen sie nach § 3c Abs. 1 nicht als BA oder WK abgezogen werden.

Einstweilen frei.

516–519

#### IV. Dualismus der Einkunftsarten (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und 2)

**Schrifttum:** KLEIN, Einkommensteuerrechtliche Ungleichartigkeiten und Ungleichwertigkeiten der Einkunftsarten, *StuW* 1951, 475; WÜRDINGER, Zur Terminologie im Steuerrecht: Einkünfte – Einnahmen – Gewinn im EStG, *StuW* 1966, 674; TIPKE, Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System?, *StuW* 1971, 2; TIPKE, Die dualistische Einkünfteermittlung nach dem EStG, in KRUSE (Hrsg.), FS Heiz Paulick, Köln 1973, 391; TIPKE, Grundstücksveräußerungen im Steuerrecht, Köln 1974; VON BORNHAUPT in SÖHN (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, *DStJG* 3 (1980), 149; MERKENICH, Die unterschiedlichen Arten der Einkünfteermittlung im deutschen Einkommensteuerrecht, Berlin 1982; JEHNER, Der gesetzliche Gegensatz als systematische Grundlage der Einkommensbesteuerung in Deutschland, *DStR* 1988, 267; DURCHLAUB, Zur Steuerpflicht der Gewinne aus der Veräußerung von Privatvermögen, Berlin 1993; SCHNEIDER, Der Tatbestand der privaten Vermögensverwaltung im Einkommensteuerrecht, Heidelberg 1995; LÜDEMANN/ZUGMAIER, Zur Verlängerung der Spekulationsfrist bei Grundstücksveräußerungen aus dem Privatvermögen, *DStR* 1996, 1636; UHLÄNDER, Vermögensverluste im Privatvermögen. Der Einkünfte dualismus als Januskopf der Einkommensteuer, Berlin 1996; KANZLER, Die steuerliche Gewinnermittlung zwischen Einheit und Vielheit, *FR* 1998, 233; KIRCHHOF, Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, *DStR* 2001, 917; ROSE, Die Einfachsteuer: Das Konzept, in ROSE (Hrsg.), Die Reform der Einkommensbesteuerung in Deutschland, Heidelberg 2002, 15; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, Köln, 2. Aufl. 2003, § 12; KUBE, Entwürfe für ein neues Einkommensteuergesetz, *BB* 2005, 743; DECHANT, Die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte in systematischer und verfassungsrechtlicher Hinsicht, Berlin 2006; SÖHN, Der Dualismus der Einkunftsarten im geltenden Recht, *DStJG* 30 (2007), 13; SAVA, Dualismus der Einkunftsarten – Ansätze zur Steuerreformdis-

kussion aus betriebswirtschaftlicher Sicht, Wiesbaden 2007; GOETZE, Die Ersetzung der sieben Einkunftsarten des EStG durch eine einzige, Frankfurt 2010; BAUER, Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Grundlage der Gewinnermittlungsarten im Einkommensteuerrecht, Hamburg 2011; MUSIL, Ermittlung von Vermögenseinkünften – Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften, DStJG 34 (2011), 237; BIRK/DESENS/TAPPE, Steuerrecht, Heidelberg, 17. Aufl. 2014; DRÜEN, Prinzipien und konzeptionelle Leitlinien einer Einkommensteuerreform, DStJG 37 (2014), 9; TIPKE/LANG, Steuerrecht, Köln, 22. Aufl. 2015.

## 1. Begriff und Bedeutung des Einkünfte dualismus

### 520 a) Einkünfte dualismus als mehrschichtiger Begriff

**Ausgangspunkt:** Abs. 2 schafft (iVm. §§ 4–7k und §§ 8–9a) zwei verschiedene Arten der Einkünfteermittlung und damit zwei verschiedene Gruppen von Einkunftsarten. Steuerrechtlich ist es üblich, von Gewinn- und Überschusseinkünften und allgemein vom „Dualismus“ der Einkunftsarten zu sprechen. Die Konturen des Begriffs des Einkünfte dualismus im Einzelnen sind indes nicht eindeutig und werden mit unterschiedlicher Akzentuierung formuliert.

**Dualismus als Unterschiedlichkeit der Einkünfteermittlungstechniken:** Zunächst kann der Einkünfte dualismus im Sinne einer Unterschiedlichkeit der Einkünfteermittlungstechniken verstanden werden (s. dazu etwa TIPKE, FS Paulick, 1973, 391 [392f.]). Dieses formelle Begriffsverständnis ist im Wortlaut des Abs. 2 angelegt, indem dort zwischen Gewinn einerseits und Überschuss andererseits differenziert wird. Die sieben Einkunftsarten werden vom Gesetz in zwei Gruppen unterteilt, denen sodann mit den §§ 4 bis 7k und §§ 8 bis 9a jeweils unterschiedliche Ermittlungsvorschriften zugeordnet werden. Die Unterschiedlichkeit der Gewinnermittlungstechniken ist indes ein wesentliches, aber nicht alleiniges Merkmal des Begriffs des Einkünfte dualismus. Vielmehr bildet es den formalen Ausgangspunkt weiterer Begriffselemente. Zudem ist die Regelung in Abs. 2 insoweit auch nicht abschließend, weil die Gewinnermittlungstechniken erheblich heterogener und komplexer ausgestaltet sind, als die Formulierung in Abs. 2 zunächst vermuten lässt (s. auch DECHANT, Die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte, 2006, 61).

**Dualismus als Unterschiedlichkeit der theoretischen Grundlegung:** Häufig wird zur Kennzeichnung des Einkünfte dualismus auch auf die unterschiedliche theoretische Grundlegung der Einkunftsarten verwiesen (s. etwa SCHNEIDER in KSM, § 17 Rn. A 41 [10/2000]). Der Einkommensbegriff baut danach auf zwei Gruppen von Einkunftsarten auf, die einerseits der Reinvermögenszugangstheorie, andererseits der Quellentheorie folgen. Diese Differenzierung ist vor dem Hintergrund der historischen Entwicklung nachvollziehbar, kann aber den Dualismus nicht vollumfänglich erklären, weil etwa die stl. Erfassung privater Veräußerungsgeschäfte nicht mit der Quellentheorie erklärbar ist.

**Dualismus als Summe der Unterschiede zwischen den Gewinn- und Überschusseinkunftsarten:** In einem weiteren Sinne kann man den Dualismus auch als Summe der Unterschiede zwischen den Gewinn- und Überschusseinkunftsarten verstehen (so etwa KIRCHHOF in KSM, § 2 Rn. C 5 ff. [9/1992]). Es wird darauf abgestellt, dass in der Unterscheidung zum einen unterschiedliche Einkünfteermittlungsmethoden mit unterschiedlichen Besteuerungsfolgen, zum anderen aber auch Unterschiede bei der stl. Erfassung von Veräußerungserlösen wurzeln. Wird der Dualismus in diesem Sinne verstanden, ist er indes in Abs. 2 noch nicht erschöpfend erfasst. Vielmehr ergeben sich die mit dem Dualismus

einhergehenden Belastungsunterschiede erst aus der Anwendung der speziellen Vorschriften des EStG (darauf weist zutreffend DECHANT, Die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte, 2006, 74 ff.).

**Formeller und materieller Dualismus:** Anknüpfend an die dargestellten Elemente lässt sich der Begriff des Dualismus auch in einen formellen und einen materiellen Aspekt aufteilen (so insbes. KIRCHHOF in KSM, § 2 Rn. C 5 ff. [9/1992]).

► *Formeller Dualismus:* Mit formellem Dualismus ist die in Abs. 2 angeordnete Verknüpfung der jeweiligen Einkunftsart mit der dort genannten Einkünfteermittlungsmethode gemeint.

► *Materieller Dualismus:* Der materielle Dualismus kennzeichnet hingegen alle Unterschiede hinsichtlich der Besteuerungsfolge, die die unterschiedliche Zuordnung der Gewinneinkünfte einerseits und der Überschusseinkünfte andererseits mit sich bringt. Der materielle Dualismus ist damit auch der Anknüpfungspunkt für die ökonomische, systematische und verfassungsrechtl. Bewertung der Folgen des Dualismus der Einkunftsarten.

**Der materielle Dualismus als entscheidendes Begriffselement:** Es wurde deutlich, dass der Begriff des Dualismus der Einkunftsarten mehrschichtig ist. Zunächst wird zwischen zwei verschiedenen Gruppen von Einkunftsarten terminologisch unterschieden. Damit allein sind jedoch noch keine Besteuerungsunterschiede verbunden. So ist die Differenzierung zwischen BA und WK heute für die Steuerbelastung weitgehend folgenlos. Die reine Differenzierung zwischen verschiedenen Einkünfteermittlungsmethoden ist für sich genommen auch nur eine formelle Anknüpfung. Allerdings sind die hiermit verbundenen Besteuerungsfolgen erheblich, lassen sich aber erst aus den in Bezug genommenen Vorschriften entnehmen. In diesem Sinne ist für eine nähere Beurteilung des Einkünfte dualismus entscheidend, welche Belastungsunterschiede im Einzelnen mit ihm verbunden sind. Dem ist im Folgenden nachzugehen.

## b) Materielle Bedeutung des Einkünfte dualismus

521

**Belastungsunterschiede der Einkünfteermittlungsarten:** Die zwei unterschiedlichen Arten der Einkünfteermittlung haben erhebliche Folgen für die Bemessungsgrundlage der ESt und sind Ursache für die überaus zahlreichen Rechtsstreitigkeiten, die Abgrenzungsfragen der Einkunftsarten betreffen (vgl. HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 402).

So besteht ein wichtiger Unterschied hinsichtlich des Zeitpunkts, in dem die Einkünfte erzielt werden: Bei Gewinnermittlung durch BV-Vergleich gilt gem. § 5 Abs. 1 nach den GoB das sog. Realisationsprinzip, dh., nicht verwirklichte Gewinne dürfen nicht ausgewiesen und besteuert werden; nach dem sog. Imparitätsprinzip sind dagegen Verluste bereits auszuweisen, wenn sie drohen. Dies gilt im Grundsatz auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1.

Bei Überschusseinkünften und bei Gewinnermittlung durch Überschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 gilt dagegen das Zu- und Abflussprinzip des § 11 (s. Erläuterungen dort).

**Wertveränderungen des Vermögens:** Als wesentlichster Unterschied zwischen den beiden Einkünftegruppen wurde lange Zeit die unterschiedliche Berücksichtigung von Wertveränderungen im Vermögen angesehen. Während bei den Gewinneinkünften Wertänderungen des (Betriebs-)Vermögens und damit insbes. Veräußerungsgewinne umfassend berücksichtigt werden (auch bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3, nämlich bei Realisierung), ist eine entsprechen-

de Berücksichtigung bei den Überschusseinkünften nur in beschränktem Maße vorgesehen. Veräußerungserlöse aus dem PV werden vor allem durch die Vorschriften der §§ 17, 20 Abs. 2 und § 23 erfasst. Allerdings ist die darauf fußende Besteuerung in den vergangenen Jahren erheblich ausgeweitet worden, so dass die Aussage, Wertveränderungen des PV würden nur ausnahmsweise berücksichtigt, in dieser Absolutheit heute nicht mehr zutrifft (dazu MUSIL in DStJG 34 [2011], 237). Daran knüpfen dann auch Forderungen nach einer Aufgabe des Einkünfte dualismus an (s. hierzu Anm. 523).

**Werbungskosten und Betriebsausgaben:** Ein weiterer Unterschied wurde zT – gestützt auf die unterschiedlichen Wortfassungen in § 4 Abs. 4 und § 9 Abs. 1 Satz 1 – im Umfang der als BA oder WK abziehbaren Aufwendungen erblickt (vgl. dagegen § 9 Anm. 23; VON BORNSHAUPT in DStJG 3 [1980], 149). Dieser in der Wortfassung von § 4 Abs. 4 und § 9 Abs. 1 Satz 1 begründete Unterschied ist durch die Rspr. aber im Wesentlichen überwunden (s. § 9 Anm. 23 und 115 ff.).

## 2. Rechtsentwicklung des Einkünfte dualismus

### 522 a) Entstehungsgeschichte

**Entwicklungsschritte:** Ausgangspunkt der Entwicklung der Einkünfteermittlung war eine einheitliche Überschussrechnung. Der Übergang zum sog. Dualismus der Einkunftsarten (dazu s. Anm. 520) vollzog sich in Stufen:

- durch Zulassung der handelsrechtl. Gewinnermittlung zunächst für buchführungspflichtige Kaufleute (pr. EStG, EStG 1920, EStG 1925),
- durch Einführung eines eingeschränkten Bestandsvergleichs für andere Gewerbetreibende, für Land- und Forstwirte (EStG 1920) und für selbständig Berufstätige (EStG 1925),
- durch Ausbau des eingeschränkten Bestandsvergleichs zu einem vollständigen BV-Vergleich (EStG 1934) und
- durch Entwicklung dieses Bestandsvergleichs zu einer Gewinnermittlung aufgrund ordnungsmäßiger Buchführung (s. Vor §§ 4–7 Anm. 22).

**Rechtsentwicklung im Einzelnen:** Eine Abweichung von der ursprünglich einheitlich vorgesehenen Überschussrechnung enthielten § 21 Sächs. EStG, die EStG der Hansestädte und § 14 pr. EStG für gewerbliche Einkünfte; bei diesen war (auf Wunsch der betroffenen Stpfl., um nicht für stl. Zwecke eine zweite Einkünfteermittlung aufstellen zu müssen) der Gewinn nach den handelsrechtl. Grundsätzen zu berechnen, womit die Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich und die Zweiteilung der Einkunftsarten im EStRecht eingeführt wurde. In § 7 Abs. 2 EStG 1925 wurde sie ausgedehnt auf Einkünfte aus LuF und aus selbständiger Berufstätigkeit; nach der Begründung zu § 13 EStG 1925 (S. 46 = STRUTZ, EStG 1925, § 13 Rn. 3a) deshalb, weil das StRecht der handelsrechtl. Art der Gewinnermittlung grds. folgen müsse, also wie früher aus praktischen Gründen (glA STRUTZ, EStG 1925, § 7 Rn. 7, 532), aber auch, weil den erwähnten Berufsgruppen gemeinsam sei, dass sie „von dem Auf und Ab der Wirtschaft viel stärker betroffen werden als andere Einkommensbezieher“ und weil ihre „Erwerbs- und Berufstätigkeit ohne ein dieser Tätigkeit gewidmetes Vermögen regelmäßig nicht möglich ist“ und deshalb die Vermögensänderungen „einen wichtigen Faktor“ für die Ermittlung des Gewinns bildeten; bei den anderen Einkommensgruppen dagegen komme ein Vermögensvergleich „nicht in Frage“

(Begründung, 40 f. = STRUTZ, EStG 1925, § 7 Rn. 3). Dogmatisch wurde das EStRecht damit zwiespältig; bei einem Teil der Einkünfte beruhte es im Wesentlichen auf der Reinvermögenszuwachsstheorie, bei den übrigen Einkünften auf der Quellentheorie. Die EStG 1934 ff. behielten die Zweiteilung der Einkunftsarten bei (§ 2 Abs. 4, seit dem EStG 1975 Abs. 2), ohne dies zu begründen (RStBl. 1935, 35).

Ausführliche Darstellung der Rechtsentwicklung bei DECHANT, Die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte, 2006, 84 ff.; s. auch TIPKE, FS Paulick, 1973, 391 (393 ff.) mwN; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 184.

## b) Jüngere Rechtsentwicklung

523

**Übernahme der Regelungen zum Einkünfte dualismus:** Unter Geltung des Grundgesetzes wurden die den Einkünfte dualismus begründenden Regelungen beibehalten. Der Dualismus wurde vom BVerfG in drei Entscheidungen aus den Jahren 1969/70 für verfassungskonform erklärt (BVerfG v. 9.7.1969 – 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302; v. 7.10.1969 – 2 BvL 3/66, 2 BvR 701/64, BVerfGE 27, 111; v. 11.5.1970 – 1 BvL 17/67, BVerfGE 28, 227). Auch die Neufassung von § 2 aus dem Jahr 1974 (EStRG 1975 v. 5.8.1974, BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530, dazu Anm. 5) hat durch die Formulierung in Abs. 2 den Einkünfte dualismus gesetzgeberisch bestätigt.

**Ausdehnung der Besteuerung privater Veräußerungserlöse:** In jüngerer Zeit hat der Gesetzgeber allerdings weitreichende Modifikationen vorgenommen, die insbes. die Besteuerung privater Veräußerungserlöse betreffen. Diese wirken sich auf die systematische Grundlegung des Dualismus der Einkunftsarten aus. So ist das Festhalten am Einkünfte dualismus fraglich geworden, seitdem die Beteiligungsgrenze in § 17 Abs. 1 durch das StEntlG 1999/2000/2002 zunächst auf 10 % und dann durch das StSenkG auf 1 % herabgesetzt und seitdem die „Spekulationsfristen“ des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 für Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte auf zehn Jahre und für andere WG auf ein Jahr durch das StEntlG 1999/2000/2002 heraufgesetzt wurden. Bis zu diesen Änderungen konnte man die Besteuerung der Veräußerung von Anteilen an KapGes. bei wesentlicher Beteiligung gem. § 17 aF und der Spekulationsgeschäfte gem. § 23 aF noch als mehr oder weniger gerechtfertigte Ausnahmen vom Prinzip des Einkünfte dualismus ansehen. Ursprünglich wurde § 17 aF dadurch gerechtfertigt, dass KapGes., bei denen die gesamten Anteile oder ein großer Teil aller Anteile sich in einer Hand oder in wenigen Händen befinden, wirtschaftlich in großer Nähe zu Mitunternehmenschaften stehen (bei denen die Realisierung einer Wertsteigerung ebenfalls besteuert wird). Deshalb wurden die Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalanteilen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb eingruppiert. Mit der Regelung in § 23 aF wollte der Gesetzgeber ursprünglich diejenigen Veräußerungsvorgänge estl. erfassen, die Spekulationscharakter hatten (s. § 23 Anm. 8). Mit der Absenkung der Beteiligungsgrenze auf 1 % und mit der Ausdehnung der „Spekulationsfrist“ gerade bei Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten auf zehn Jahre sind die ursprünglichen Rechtfertigungen obsolet geworden. Die Berücksichtigung von Wertveränderungen im PV stellt mittlerweile nicht mehr die Ausnahme, sondern die Regel dar. So werden etwa bei Veräußerungsgeschäften nach § 20 Abs. 2 Wertsteigerungen im Vermögen voll erfasst. Die entsprechenden besonderen Einkünfteermittlungsvorschriften haben damit ihren Ausnahmecharakter verloren (ausführlich MUSIL in DStJG 34 [2011], 237).

**Einführung der Abgeltungsteuer:** Schließlich stellt auch die Scheduling durch die im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2008 (UntStReformG 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630, dazu Anm. 5) eingeführte Abgeltungsteuer die Zweiteilung der Einkunftsarten in Frage. Zwar handelt es sich bei Kapitaleinkünften vordergründig weiterhin um Überschusseinkünfte. Vor allem § 20 Abs. 2 und das übrige Regelungsgeflecht der Abgeltungsteuer machen jedoch deutlich, dass diese Einkunftsart aufgrund ihrer Besonderheiten nicht mehr in ein dualistisches Ermittlungssystem einzuordnen ist. Vielmehr werden die Einkünfte in der Schedule „Kapitaleinkünfte“ gesondert ermittelt und besteuert.

524–526 Einstweilen frei.

### 527 3. Begründungsansätze für den Einkünfte dualismus

Die Ausführungen zu den veränderten gesetzgeberischen Prämissen bei der Besteuerung privater Veräußerungserlöse haben gezeigt, dass die historisch gewachsenen Grundannahmen für die Begründung des Einkünfte dualismus brüchig geworden sind. Im Folgenden sollen die denkbaren Begründungsansätze aufgezeigt und einer kritischen Würdigung unterzogen werden. Dies kann dann auch die Basis für die verfassungsrechtl. Beurteilung des Einkünfte dualismus bilden (s. Anm. 528).

**Historische Begründung:** Es wurde bereits dargestellt, dass der Dualismus unter anderem historische Wurzeln in der Differenzierung zwischen quellentheoretisch fundierten und reinvermögenszugangstheoretisch fundierten Einkünften hat. Diese Differenzierung wiederum entsprang dem pragmatischen Bedürfnis, das Einkommen in praktikabler Weise zu erfassen. Zur damaligen Zeit erschien es nicht möglich, Wertveränderungen im PV verlässlich zu erfassen. Es gab aber auch materielle Begründungsansätze für den Einkünfte dualismus. So wurde, wie die obige Darstellung (Anm. 522) zeigt, auf Wesensunterschiede zwischen den Einkunftsarten verwiesen, was die Bedeutung von Wertveränderungen hinsichtlich des Vermögens angeht (ausführlich DECHANT, Die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte, 2006, 89 ff.). Dieser Ansatz wurde schon damals kritisiert und kann heute als überwunden gelten. Es bestehen keine Wesensunterschiede zwischen den Einkunftsarten solcher Art, dass abstrakt eine Zweiteilung gerechtfertigt wäre.

**Ökonomische Begründung:** Des Weiteren kann nach ökonomischen Begründungen für einen Einkünfte dualismus gefragt werden. Mit Blick auf die Ungleichbelastung der Gewinneinkunftsarten einerseits und der Überschusseinkunftsarten andererseits könnte versucht werden, die wirtschaftliche Ungleichartigkeit der Einkunftsarten, etwa mit Blick auf bestehende Haftungsrisiken, zu begründen. Allerdings lässt sich bei näherer Betrachtung eine solche Ungleichartigkeit nicht schlüssig nachweisen (ausführlich SAVA, Dualismus der Einkunftsarten, 2007, 114 ff.). Auch mit Blick auf die Besteuerung von Veräußerungserlösen lässt sich eine entsprechende ökonomische Ungleichartigkeit nicht herleiten. Schließlich sind die seinerzeit für die Normierung eines Einkünfte dualismus angeführten Praktikabilitätserwägungen angesichts der Fortentwicklung der administrativen Möglichkeiten heute nicht mehr tragfähig (SAVA, Dualismus der Einkunftsarten, 2007, 129 ff.).

**Markteinkommenstheorie:** Weiterhin kann versucht werden, den Einkünfte dualismus auf der Grundlage der Markteinkommenstheorie zu erklären, nach

der nur solche Vermögensmehrungen stbar sind, die am allgemeinen Markt erwirtschaftet wurden. Vor diesem Hintergrund wird vertreten, dass Umschichtungen im PV, die der Vermögensverwendungssphäre zuzuordnen seien, nicht zu stpfl. Einkünften führten (vgl. etwa KIRCHHOF in KSM, § 2 Rn. B 117 [4/1992]). Deshalb werden im PV erwirtschaftete Veräußerungsgewinne teilweise als atypisch angesehen, was ihre nur unvollständige Besteuerung begründen könne (so etwa LÜDEMANN/ZUGMAIER, DStR 1996, 1636 [1639]). Grundsätzlich kann der Ansatz der Markteinkommenstheorie geeignet sein, eine Differenzierung zwischen unterschiedlichen Arten der Vermögensmehrung zu begründen (so auch GOETZE, Die Ersetzung der sieben Einkunftsarten des EStG durch eine einzige, 2010, 79 f.). Fraglich erscheint aber, ob der Gesetzgeber mit der derzeit geltenden Besteuerung privater Veräußerungserlöse diesem Leitbild folgt. Es ist eher anzunehmen, dass sich der Gesetzgeber einer grundsätzlichen Gleichwertigkeit der verschiedenen Formen von Vermögensmehrungen verpflichtet sieht.

**Schutz der Privatsphäre:** Teilweise wird schließlich der Schutz der Privatsphäre als Differenzierungsgrund zwischen den beiden Einkünftegruppen angeführt (s. dazu FG Nürnberg. v. 13.10.1999 – VI 212/99, EFG 2000, 505, rkr.). Der entsprechende Schutz drücke sich ua. auch darin aus, dass die Bürger nicht verpflichtet sein könnten, in größerem Umfang Auskunft über die Verhältnisse ihres PV zu geben und entsprechenden Buchführungsanforderungen nachzukommen. Diesem Ansatz ist in dieser Allgemeinheit nicht zuzustimmen. Zwar vermitteln die Grundrechte in der Tat einen entsprechenden Schutz vor unverhältnismäßigen Mitwirkungspflichten. Allerdings ist nicht ersichtlich, wieso dieser mit Blick auf das PV signifikant anders gestaltet sein sollte als mit Blick auf das BV (ausführlich DECHANT, Die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte, 2006, 125 ff.).

#### 4. Verfassungsrechtliche Beurteilung des Einkünftedualismus

528

Es wurde deutlich, dass eine systematische Begründung für die Beibehaltung des Einkünftedualismus schwer zu finden ist. Am ehesten kann die Markteinkommenstheorie in ihren Grundaussagen fruchtbar gemacht werden, um insbes. eine prinzipielle Nichtbesteuerung von Wertveränderungen im PV zu begründen. Auf dieser Grundlage ist fraglich, ob der Einkünftedualismus verfassungsrechtlich zu rechtfertigen ist.

**Besteuerung von Veräußerungserlösen:** Dies gilt zunächst für die Besteuerung von Veräußerungserlösen. Den wesentlichen Maßstab bildet insoweit der Gleichheitssatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG. Danach ist wesentlich Gleiches gleich, wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Abweichungen bedürfen des sachlichen Grundes. Es wurde bereits ausgeführt, dass Veräußerungsvorgänge im BV und PV wirtschaftlich gleich zu bewerten sind. Deshalb kann man der Auffassung sein, dass eine Ungleichbehandlung nicht zu rechtfertigen ist (so etwa TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, 723; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 185). Stellt man allerdings heraus, dass Verschiebungen im PV von ihrer juristischen Bedeutung her anders zu beurteilen sein können als Veränderungen des BV (so die Markteinkommenstheorie), kann diese unterschiedliche Beurteilung durchaus als Differenzierungsgrund tauglich sein (zur älteren Beurteilung des BVerfG s. BVerfG v. 9.7.1969 – 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302; v. 7.10.1969 – 2 BvL 3/66, 2 BvR 701/64, BVerfGE 27, 111; v. 11.5.1970 – 1 BvL 17/67, BVerfGE 28, 227). Dann ist vom Gesetz-

geber allerdings zu fordern, dass er die Differenzierung auch aufgreift und folgerichtig umsetzt. Angesichts der jüngeren Gesetzgebungsentwicklung (s. Anm. 523) ist äußerst zweifelhaft, ob der Gesetzgeber dieser Prämisse der Markteinkommenstheorie aktuell folgt. Vielmehr scheint er davon auszugehen, dass die Einkunftsarten gerade mit Blick auf die Behandlung von Veräußerungserlösen grds. gleichwertig sind. Dann ist aber auch eine materielle Gleichbehandlung geboten, Abweichungen sind schwer zu rechtfertigen. Es ist also zu fordern, dass hier eine Angleichung der Besteuerungsregelungen erfolgt.

**Unterschiede bei der Einkünfteermittlungstechnik:** Auch mit Blick auf die Unterschiede bei der technischen Umsetzung der Einkünfteermittlung (Überschussrechnung versus BV-Vergleich) kann nach deren verfassungsrechtl. Zulässigkeit gefragt werden. Für den Gleichheitssatz von Bedeutung sind insbes. die mit den unterschiedlichen Ermittlungsmethoden verbundenen Belastungsunterschiede. Diese können erheblich sein, insbes. was den Zeitpunkt der Erfassung von Vermögensmehrungen und -minderungen angeht. Grundsätzlich ist eine Gleichbehandlung zu fordern (s. auch Einf. ESt. Anm. 630). Allerdings darf der Gesetzgeber aus Gründen der Praktikabilität oder unter Lenkungsgesichtspunkten unterschiedliche Ermittlungsmethoden nebeneinander anwenden. Er muss aber sicherstellen, dass die Abweichungen von sachlichen Gründen getragen und im Einzelnen verhältnismäßig sind (s. ausführlich BAUER, Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Grundlage der Gewinnermittlungsmethoden im Einkommensteuerrecht, 2011, passim; s. auch § 4 Anm. 506 f.).

## 529 5. Reformperspektiven

Der Dualismus der Einkunftsarten ist uE in seiner jetzigen Form überholt. Der Reformgesetzgeber sollte den Einkünfte dualismus hinter sich lassen. Die Entwicklungen der letzten Jahre haben seine Berechtigung in den Grundfesten erschüttert und die einstmaligen Grundlagen seiner Rechtfertigung aufgelöst. Neuere Vorschläge verzichten daher auf die Unterscheidung von Einkunftsarten (so der Karlsruher Entwurf zur Reform des EStG von KIRCHHOF ua., DStR 2001, 917) oder kennen nur eine Einkunftsart (wie das Konzept einer Einfachsteuer von ROSE ua., vgl. ROSE in ROSE, Reform der Einkommensbesteuerung in Deutschland, 2002, 15 ff.; Überblick über die Reformkonzepte bei DRÜEN in DStJG 37 (2014), 9; KUBE, BB 2005, 743, s. auch BIRK/DESENS/TAPPE, Steuerrecht, 17. Aufl. 2014, Rn. 95 ff.). Die Folge einer Aufgabe des Dualismus wäre eine vollständige Steuerverstrickung des Vermögens, ohne dass es auf eine Zuordnung zu einem BV ankäme. Allerdings sollten WG des täglichen Gebrauchs, wie derzeit schon in § 23 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 geregelt, weiterhin von der Besteuerung ausgenommen werden, da bei ihnen Erwerb und Veräußerung eindeutig dem Bereich der Vermögensverwendung zuzuordnen sind.

530–535 Einstweilen frei.

## 536 6. Gewinneinkünfte (Abs. 2 Nr. 1)

Abs. 2 Nr. 1 quantifiziert den Begriff der Einkünfte aus LuF, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit unter der Bezeichnung „der Gewinn“. Gewinnermittlung ist zwingend, allerdings lassen § 4 Abs. 3 und die Vorschriften der §§ 13–18 neben dem BV-Vergleich (§ 4 Abs. 1, § 5) verschiedene andere Gewinnermittlungsmethoden zu (s. „Verweisungen“).

Der Gewinn des einzelnen Betriebs wird – schon aus praktischen Gründen – einzeln ermittelt; der Ausdruck „Gewinn“ iSd. Nr. 1 bezieht sich aber auf die Gesamtheit der Ergebnisse der Betriebe (oder beruflichen Tätigkeiten, § 18) der betreffenden Einkunftsart; s. auch Anm. 505.

**Verluste:** Der Begriff „Gewinn“ umfasst auch Verluste (als negative Einkünfte, s. Anm. 504).

**Verweisungen:** Zur Bestimmung des Inhalts dieses Begriffs verweist Nr. 1 auf §§ 4–7k.

► *Betriebsvermögensvergleich:* Normalform der Gewinnermittlung ist der BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 (als Grundform und für buchführende Selbständige und Land- und Forstwirte) sowie nach § 5 (für buchführende Gewerbetreibende).

► *Überschussrechnung:* Nach § 4 Abs. 3 gibt es auch für betriebliche Einkünfte eine Gewinnermittlung durch Überschussrechnung. Jedoch erfassen dort die BE und BA auch die Bewegungen bei WG des BV, während bei den Einkünften iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 Anschaffung und Herstellung, Wertänderung und Veräußerung der zur Einkünfterzielung eingesetzten WG grds. unberücksichtigt bleiben.

► *Andere Methoden der Gewinnermittlung:* Die Verweisung auf §§ 4–7k ist unvollständig; zu berücksichtigen ist auch § 9b; bei der Veräußerung von Anteilen an KapGes. richtet sich die Gewinnermittlung nach § 17 Abs. 2, bei Land- und Forstwirten uU nach § 13a.

In §§ 14, 14a, 16, 17 und 18 Abs. 3 wird der Ausdruck „Gewinn“ – allerdings dem Sprachgebrauch entsprechend – für die Ergebnisse einzelner Vorgänge verwendet. „Gewinn“ iSd. § 23 Abs. 3 ist in Wirklichkeit der Überschuss der Einnahmen über die WK.

**Zeitpunkt der Erzielung des Gewinns** ist grds. das Ende des Wj. Über Zuordnung des ganzen oder zeitanteiligen Gewinns auf ein Kj. s. § 4a Abs. 2.

Einstweilen frei.

537–539

## 7. Überschusseinkünfte (Abs. 2 Nr. 2)

540

Die Überschusseinkünfte beschränken sich auf einen Vergleich der Einnahmen und WK ohne Berücksichtigung von Wertänderungen im Vermögen.

Durchbrechungen dieses Grundsatzes bilden die Erfassung von privaten Veräußerungsgeschäften (§ 20 Abs. 2 und § 23), von Veräußerungsgewinnen aus Anteilen an KapGes. (§ 17) und allgemein die Berücksichtigung der AHK während der ND in Form von AfA gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 (krit. hierzu von BORNHAUPT in DStJG 3 [1980], 166 f.).

**Überschussrechnung ist zwingend** und ein Vermögensvergleich bei den Einkunftsarten 4 bis 7 ausgeschlossen, so dass zB eine Teilwertabschreibung bei einem vermieteten Grundstück nicht in Betracht kommt.

**Verlust**, dh. ein Überschuss der WK über die Einnahmen, ist in Nr. 2 nicht erwähnt, aber unstreitig ebenfalls gemeint, wie sich bei der Anwendung der dort erwähnten §§ 8–9a (und § 9b) praktisch erweist (s. auch Anm. 504 „Negative Einkünfte“). Richtig muss es in Nr. 2 lauten „der Unterschiedsbetrag zwischen den Einnahmen und den Werbungskosten“.

**Verweisungen:** Außer den in Nr. 2 erwähnten §§ 8–9a ist auch § 9b zu berücksichtigen (Bedeutung der ustl. Vorsteuer für die AHK).

**Zeitpunkt der Erzielung von Einkünften** iSd. Abs. 1 Nr. 4–7: Die Höhe der Einkünfte aus der einzelnen Einkunftsart ergibt sich erst am Ende des KJ. aus dem Überschuss der Einnahmen über die WK. Für die zeitliche Zurechnung der einzelnen Einnahme und Ausgabe ist dagegen grds. der Zeitpunkt des Zu- oder Abfließens maßgebend, s. § 11. Auch wenn WK mit Hilfe eines Darlehens aufgewendet werden, sind sie im Jahr der Ausgabe, nicht im Jahr der Schuldtilgung abzuziehen (BFH v. 10.12.1971 – VI R 209/69, BStBl. II 1972, 250). Zur Ausnahme durch Verteilung von AK oder HK auf die ND statt des Abzugs im Jahr der Ausgabe s. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7.

## V. Sonderregelung für Kapitaleinkünfte (Abs. 2 Satz 2)

### 541 1. Abgeltungsteuer und Schedulenbesteuerung

**Schrifttum:** ECKHOFF, Abgeltungsteuer – Steuersystematische und verfassungsrechtliche Aspekte, FR 2007, 989; ENGLISCH, Verfassungsrechtliche und steuersystematische Kritik der Abgeltungsteuer, StuW 2007, 221; HEY, Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BB 2007, 1303; ROTH, Unternehmensteuerreform 2008: Widerspruch zum Spendenabzug des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, FR 2008, 209; SCHIENKE-OHLETTZ/SELZER, Abgeltungsteuer und einkommensteuerrechtlicher Spendenabzug, DStR 2008, 136; WENZEL, Ist der Sparer-Pauschbetrag verfassungswidrig?, DStR 2009, 1182; MUSIL, Abzugsbeschränkungen bei der Abgeltungsteuer als steuersystematisches und verfassungsrechtliches Problem, FR 2010, 149; JACHMANN, Ermittlung von Vermögenseinkünften – Abgeltungsteuer, DStJG 34 (2011), 251; BIRK/DESENS/TAPPE, Steuerrecht, Heidelberg, 17. Aufl. 2014; TIPKE/LANG, Steuerrecht, Köln, 22. Aufl. 2015.

**Grundstrukturen der Abgeltungsteuer:** Die grundlegenden Regelungen zur Abgeltungsteuer, die durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 eingefügt wurden (s. Anm. 5), sind weit über das EStG verstreut. Im Wesentlichen sind die §§ 2 Abs. 2 Satz 2, Abs. 5b, 20, 32d Abs. 1 und 43 Abs. 5 zu nennen. Die Abgeltungsteuer wurde eingeführt, um die bestehenden Vollzugsdefizite bei den Einkünften aus Kapitalvermögen und Wertpapiergeschäften zu beseitigen. Das BVerfG hatte angedeutet, dass es in einer Abgeltungsteuer insoweit ein zulässiges Mittel erblicke (BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BStBl. II 2005, 56; BVerfGE 110, 94). Durch die Neuregelung wurde für Einkünfte aus Kapitalvermögen, die um Veräußerungserlöse erweitert wurden, eine eigene Schedule mit abgeltendem StSatz geschaffen. Dadurch wurde partiell das Ideal der synthetischen ESt aufgegeben.

Zusammenfassend lässt sich die Abgeltungsteuer folgendermaßen charakterisieren:

- keine Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage der ESt (§ 2 Abs. 5b),
- grds. kein SA- und Spendenabzug,
- Geltung für alle Einkünfte aus § 20,
- Beschränkte Verlustverrechnung (§ 20 Abs. 6),
- kein realitätsgerechter Abzug von WK (§§ 2 Abs. 2 Satz 2, 20 Abs. 9),
- StSatz von 25 % (§ 32d Abs. 1),
- Abgeltungswirkung (§ 43 Abs. 5).

Die Abgeltungsteuer stellt eine steuersystematisch unbefriedigende Abweichung vom Grundsatz der synthetischen ESt und weiteren systemtragenden Prinzipien der ESt dar. So wird das objektive Nettoprinzip durch die beschränkte Berücksichtigung von Erwerbsaufwendungen eingeschränkt (dazu WENZEL, DStR 2009, 1182). Der beschränkte SA- und Spendenabzug führt zu einer Absenkung der Spendenbereitschaft bei Beziehern von Kapitaleinkünften (Berechnungsbeispiele bei ROTH, FR 2008, 209; SCHIENKE-OHLETTZ/SELZER, DStR 2008, 136). Zudem ist die Regelungstechnik der Abgeltungsteuer sehr komplex ausgestaltet, so dass bereits kurz nach ihrer Einführung wieder Nachbesserungen erforderlich wurden (das bemängelt vor allem HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 504 ff.). Es stellt sich die Frage, ob die Grundprobleme und Ausgestaltungsmängel der Abgeltungsteuer zu ihrer Verfassungswidrigkeit führen.

**Verfassungskonformität der Abgeltungsteuer:** In der Literatur finden sich zahlreiche kritische Stimmen, die die Abgeltungsteuer entweder gänzlich oder zumindest hinsichtlich Teilregelungen für verfassungswidrig halten.

ENGLISCH, StW 2007, 221; HEY, BB 2007, 1303; WENZEL, DStR 2009, 1182; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 504 ff.

Dem ist indes nicht zu folgen. Es ist zunächst zu differenzieren hinsichtlich der generellen Rechtfertigung der Abgeltungsteuer und der Betrachtung von Einzelregelungen. Generell lässt sich mit dem BVerfG sagen, dass die Abgeltungsteuer zwar eine gravierende Abweichung von systemtragenden Prinzipien des ESt-Rechts mit sich bringt. So führt der abgeltende StSatz von nur 25 % für Einkünfte aus Kapitalvermögen zu rechtfertigungsbedürftigen Ungleichbehandlungen mit Beziehern anderer Einkünfte. Auch werden das objektive und subjektive Nettoprinzip durch die regelungsimmanenten Abzugsbeschränkungen eingeschränkt. Jedoch ist die Abgeltungsteuer als Globalregelung noch als verfassungskonform anzusehen. Dies ergibt sich daraus, dass das gesetzgeberische Ziel der Beseitigung von Vollzugsdefiziten seinerseits verfassungsrechtl. unterfangen ist. Die Abgeltungsteuer ist generell geeignet, verfassungswidrige Vollzugsdefizite bei den erhebungstechnisch besonders problematischen Kapitaleinkünften zu beseitigen. Dies kann die partielle Abweichung von Systemprinzipien der ESt rechtfertigen (ebenso ECKHOFF, FR 2007, 989; s. auch ausführlich MUSIL, FR 2010, 149).

**Verfassungskonformität von Einzelregelungen:** Blickt man nun auf Einzelregelungen der Abgeltungsteuer, so ist der Beurteilung von HEY (in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 507), es handele sich um eine so komplizierte Regelung, dass der beabsichtigte Vereinfachungseffekt und die Vollzugseffizienz erheblich gemindert seien, durchaus zuzustimmen. Gleichwohl ist derzeit die Schwelle zur Verfassungswidrigkeit bei keiner der Einzelregelungen überschritten. Dies gilt insbes. auch für die Abzugsbeschränkungen bei Spenden und WK. Zwar ist insbes. bei den WK ein realitätsgerechter Abzug nicht möglich. Jedoch würde die Normierung einer Antragsveranlagung mit WKAbzug in diesem Bereich die Vereinfachungseffekte der Abgeltungsteuer weitgehend wieder zunichtemachen und ihre verfassungsrechtl. Rechtfertigung gefährden. Deshalb ist die vom Gesetzgeber vorgenommene Pauschalierung in Gestalt des Sparer-Pauschbetrags noch verfassungsrechtl. hinzunehmen (ebenso BIRK/DESENS/TAPPE, Steuerrecht, 17. Aufl. 2014, Rn. 769; aA WENZEL, DStR 2009, 1182). Bei alledem soll nicht verkannt werden, dass die Abgeltungsteuer in ihrer jetzigen Gestalt ein systematisches Ärgernis darstellt und abgeschafft werden sollte, wenn sich die erhofften fiskalischen Effekte nicht bald einstellen.

## § 2 Anm. 541–550 D. Abs. 3: Summe der Einkünfte, Verlustausgleich

Zur generellen Verfassungskonformität der Abgeltungsteuer s. auch § 20 Anm. 8 sowie § 32d Anm. 3; zu Verrechnungsbeschränkungen bei Verlusten und damit verbundenen verfassungsrechtl. Implikationen s. § 20 Anm. 610 ff.; zur systematischen Bewertung und Verfassungskonformität des Sparer-Pauschbetrags s. auch § 20 Anm. 680 ff.; vgl. auch Musil, FR 2010, 149; zur Bewertung von § 32d Abs. 6 s. § 32d Anm. 80 ff.

542 Einstweilen frei.

### 543 2. Tatbestand und Rechtsfolge von Abs. 2 Satz 2

**Tatbestand:** § 2 Abs. 2 Satz 2 enthält eine Spezialregelung betreffend die Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20. Sie bestimmt, dass bei Einkünften aus Kapitalvermögen § 20 Abs. 9 grds. an die Stelle der §§ 9 und 9a tritt. Allerdings ergibt sich dies bereits direkt aus § 20 Abs. 9 Satz 1 Halbs. 2, so dass die Vorschrift weitgehend deklaratorischen Charakter hat. Sie ist eine Folge der Einführung der Abgeltungsteuer für die Einkünfte aus Kapitalvermögen. Der Vereinfachungseffekt der Abgeltungsteuer hängt ua. auch davon ab, dass der WKAbzug nur pauschaliert möglich ist. Dementsprechend wurde § 20 Abs. 9 geschaffen, auf den in Abs. 2 Satz 2 Bezug genommen wird. Durch Satz 2 wird keine dritte Einkunftsart geschaffen, weil die Einkünfte aus Kapitalvermögen weiterhin zu den Überschusseinkünften gehören. Lediglich die Ermittlungsmodalitäten werden den Erfordernissen des Steuerabzugs bei der Abgeltungsteuer angepasst.

**Rechtsfolge:** Abs. 2 Satz 2 enthält als Sonderregelung für die genannten Einkünfte die Rechtsfolge, dass die Einnahmen zwar gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 nach § 8 zu ermitteln sind. Hinsichtlich der Ermittlung der WK wird die Anwendung der §§ 9 und 9a, die den unbeschränkten WKAbzug auch oberhalb von Pauschbeträgen zulassen, jedoch durch die grds. abschließende Regelung des § 20 Abs. 9 ersetzt. Dies gilt nicht, soweit die Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 32d Abs. 2 von der Anwendung des gesonderten Steuertarifs nach § 32d Abs. 1 ausgenommen sind. § 32d Abs. 2 Satz 2 ordnet an, dass die Regelung des Sparer-Pauschbetrags nach § 20 Abs. 9 auf diese Einkünfte keine Anwendung findet. § 2 Abs. 2 Satz 2 lässt insoweit konsequent den vollen WKAbzug zu. Es bleibt aber dabei, dass Abs. 2 Satz 2 das von §§ 20 Abs. 9, 32d Abs. 2 geschaffene Regelungsgefüge lediglich abbildet und nicht konstitutiv normiert.

544–549 Einstweilen frei.

### D. Erläuterungen zu Abs. 3: Summe der Einkünfte, Verlustausgleich, Gesamtbetrag der Einkünfte

550

### I. Bedeutung von Abs. 3

**Tatbestandselemente:** Durch Abs. 3 wird zunächst angeordnet, dass eine Summe der Einkünfte zu bilden ist (dazu Anm. 551 ff.). Im Rahmen der vorzunehmenden Saldierung ist auch der Verlustausgleich vorzunehmen (dazu

Anm. 560 ff.; zur Zuordnung des Verlustausgleichs im Detail s. ausführlich Anm. 570). Sodann wird der Rechenweg von der Summe der Einkünfte zum Gesamtbetrag der Einkünfte (dazu Anm. 575) normiert. Dieser Rechenweg verläuft folgendermaßen (s. hierzu auch Tab. 2, Anm. 2; EStR 2012 R 2 Abs. 1):

Summe der Einkünfte

./.. Altersentlastungsbetrag (§ 24a)

./.. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b)

./.. Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3)

+ Hinzurechnungsbetrag (§ 52 Abs. 3 Satz 5 sowie § 8 Abs. 5 Satz 2 AIG)

= Gesamtbetrag der Einkünfte

**Bedeutung der Zwischengrößen:** Die Summe der Einkünfte und der Gesamtbetrag der Einkünfte bilden jeweils selbständige Zwischengrößen bei der Bestimmung des zvE als Bemessungsgrundlage der ESt (s. auch KIRCHHOF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 2 Rn. 98). In der Summe der Einkünfte sind diejenigen Erwerbseinkünfte und Erwerbsaufwendungen enthalten, die jeweils einer Einkunftsart zuzuordnen sind. Der Gesamtbetrag der Einkünfte enthält mit den oben genannten Beträgen Elemente des objektiven Nettoprinzips, die einkunftsartenübergreifend zu berücksichtigen sind. Allerdings ist damit das objektive Nettoprinzip noch nicht ausgeschöpft, da der überperiodische Verlustabzug erst nach der Bildung des Gesamtbetrags der Einkünfte vorzunehmen ist (s. Anm. 807).

## II. Summe der Einkünfte

### 1. Begriff der Summe der Einkünfte

551

Der Begriff „Summe der Einkünfte“ wurde durch das EStRG v. 5.8.1974 eingeführt. Die Begriffsbildung ist verfehlt; genauer müsste es heißen „Zwischensumme der Einkünfte“, da die Einkünfteermittlung erst nach Vornahme der in Abs. 3 angegebenen Abzüge sowie weiterer Zu- und Abrechnungen im „Gesamtbetrag der Einkünfte“ endet.

### 2. Bedeutung der Summe der Einkünfte

552

Die Einführung des Begriffs „Summe der Einkünfte“ durch EStRG v. 5.8.1974 verfolgt den Zweck, eine automationsgerechte Stufe des Besteuerungsverfahrens zu schaffen (s. Anm. 5). Durch die Bildung der Summe der Einkünfte kommt es zu einem Ausgleich positiver und negativer Einkünfte, ohne dass es dazu immer einer ausdrücklichen Erwähnung des Verlustausgleichs bedürfte (s. Anm. 560).

Einstweilen frei.

553–554

### 3. Ermittlung der Summe der Einkünfte

555

Die Summe der Einkünfte entsteht durch Zusammenfassung der positiven und negativen Ergebnisse (s. Anm. 504) der einzelnen Einkunftsarten iSd. Abs. 2, nachdem für jede Einkunftsart ein einziges Ergebnis ermittelt worden ist. Die Zusammenfassung bewirkt einen Verlustausgleich zwischen den Einkunftsarten

## § 2 Anm. 555–559 D. Abs. 3: Summe der Einkünfte, Verlustausgleich

(s. hierzu ausführlich Anm. 560 ff.). Bei der „Summe der Einkünfte“ sind die Abzüge und sachlichen StBefreiungen, die einzelne Einkunftsarten betreffen, bereits berücksichtigt (s. Anm. 515). Abs. 3 Satz 1 zählt dann weitere Abzüge auf, die nicht einzelnen Einkünften zugeordnet werden, aber die Einkünftermittlung betreffen (s. Anm. 575).

**Bei Ehegatten**, die die Zusammenveranlagung gem. § 26b gewählt haben, wird nur eine Summe der Einkünfte gebildet, dh., die getrennt ermittelten Einkünfte beider Ehegatten werden zusammengerechnet. Zum Verlustausgleich bei Ehegatten s. Anm. 563.

556–559 Einstweilen frei.

### III. Verlustausgleich

**Schrifttum:** BARANOWSKI-DESELAERS, Verlustausgleich und Verlustabzug bei der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, StWa. 1961, 204 (Teil 1), StWa. 1962, 32 (Teil 2); FRICKE, Die einkommensteuerliche Behandlung von Verlusten und Schulden im Konkurs und nach dem Konkurs, DStR 1966, 22; HOFFMANN, Anmerkung zu BFH Urteil vom 4. September 1969 IV 288/66, FR 1970, 71; LITTMANN, Aus der Rechtsprechung des IV. Senats des Bundesfinanzhofs, FR 1970, 398; LITTMANN, Verlustausgleich für das Jahr des Erbfalls, Anmerkung zu BFH Urteil vom 17. Mai 1972 I R 126/70, DStR 1972, 508; KEUK, Die neuere Einkommensteuer-Rechtsprechung des BFH zur Gewinnrealisierung, zur Abwicklung eines Erbfalls und zur Behandlung der Beziehungen zwischen Familienangehörigen, StuW 1973, 74; GÉRARD/SÖFFING, Das Einkommensteuerreformgesetz, FR 1974, 361; MUTZE, Freibeträge, Sonderausgaben und andere Steuervergünstigungen bei negativen Einkünften, DB 1975, 566; WACKER, Steuerliche Verluststrategien der Unternehmung, StJb. 1975/76, 389; BRANDIS, Der Einkommensbegriff des § 21 BAföG, FR 1983, 371; VOGEL, Verbot des Verlustausgleichs für bestimmte ausländische Verluste, BB 1983, 180; HENSSELER/KOCH, Nutzbar machen, steuerliche Verluste – eine Herausforderung für den Berater, DStR 1984, 155; MANKE, Angeklagt – § 2a EStG, DStZ 1984, 253; SCHULZE-OSTERLOH, Gute Verluste – Böse Verluste, JbFStR 1984/85, 267; FRIAUF, Zur verfassungsrechtlichen Problematik des § 2a EStG, StuW 1985, 308; FRIELE/JAROSCH, Verlust im Ertragssteuerrecht, Stuttgart 1985; KRABBE, Verlustberücksichtigung bei Auslandseinkünften, DStJG 8 (1985), 79; BRANDIS, Einkommensbegriff und Verlustausgleichsverbot, FR 1986, 60; JEHNER, Zur Verfassungswidrigkeit des § 2a EStG, DStR 1986, 279; KRÖNER, Verrechnungsbeschränkte Verluste im Ertragssteuerrecht, Wiesbaden 1986; HEIDEMANN, Übertragung des Verlustausgleichs oder Verlustabzugs in Erbfällen, Inf. 1987, 314; PUHL, Änderung der Einkommensbesteuerung außerordentlicher Einkünfte im Rahmen der Steuerreform 1990, DB 1988, 1917; BUCHHEISTER, Ist die steuerliche Berücksichtigung von Verlusten ein notwendiger Bestandteil des Einkommensteuerrechts?, DStZ 1997, 556; HERZIG/BRIESEMEISTER, Systematische und grundsätzliche Anmerkungen zur Einschränkung der steuerlichen Verlustnutzung, DStR 1999, 1377; HAARMANN, Die Einschränkung der Berücksichtigung von Verlusten im Einkommensteuerrecht, Stbg. 2001, 145; STAPPERFEND, Verluste im Einkommensteuerrecht, DStJG 24 (2001), 329; ECKHOFF, Verluste im Einkommensteuerrecht, DStJG 28 (2005), 11; HEINTZEN, Die unterschiedliche Behandlung von Gewinnen und Verlusten, DStJG 28 (2005), 163; HEINTZEN, Gute Verluste, schlechte Verluste und der deutsche Steuergesetzgeber, in BIELEFELD/MARLOW (Hrsg.), Ein Leben mit der Versicherungswissenschaft, FS Helmut Schirmer, Karlsruhe 2005, 165; WENDT, Prinzipien der Verlustberücksichtigung, DStJG 28 (2005), 41; BIRNBAUM, Keine Vererbung von Verlusten, DB 2008, 778; WÄLZHOLOZ, Verlustnutzung nach dem Beschluss des Großen Senats vom 17.12.2007, GrS 2/04, DStR 2008, 1769; LÜDICKE, Der Verlust im Steuerrecht, JbFStR 2010/2011, 11; DStZ 2010, 434; LÜDICKE/KEMPE/BRINK (Hrsg.), Verluste im Steuerrecht, Baden-Baden 2010; RÖDER, Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht, Diss. Köln 2010; STENZ, § 15b EStG – Verlustverrechnungsbeschränkungen bei Steuerstundungsmodellen, Aachen 2010.

**Schrifttum zum Verlustausgleich bei Auslandsbeziehungen:** Siehe Anm. 564.

**1. Rechtsentwicklung der Rechtsgrundlage des Verlustausgleichs**

560

**Allgemeine Entwicklung:** Der Begriff des Verlustausgleichs (s. auch Anm. 570) geht auf Abs. 2 aF zurück („nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben“). Diese Formulierung wurde im EStG 1975 als entbehrlich gestrichen, da der neu eingeführte Begriff „Summe der Einkünfte“ sowohl den Verlustausgleich innerhalb einer Einkunftsart, als auch zwischen verschiedenen Einkunftsarten umfasst (Begründung zu § 4 RegE, BTDrucks. 7/1470, 238). Der Verzicht auf ausdrückliche Erwähnung des Verlustausgleichs bedeutet also keine materielle Änderung (GÉRARD/SÖFFING, FR 1974, 361 [363]).

**Mindestbesteuerung zwischen Veranlagungszeitraum 1999 und 2003:** Durch das StEntlG 1999/2000/2002 (vgl. Anm. 5) wurden die Sätze 2 bis 8 an Abs. 3 angefügt. Diese schränkten den vertikalen Verlustausgleich massiv ein und führten zu einer Mindestbesteuerung. Die Regelung ist auf heftige Kritik in Rspr. und Literatur gestoßen und wurde als Musterbeispiel einer unbestimmten Steuerrechtsnorm angesehen. Das BVerfG hat allerdings eine entsprechende Vorlage des BFH nicht zur Entscheidung angenommen (BVerfG v. 12.10.2010 – 2 BvL 59/06, DStR 2010, 2290; DB 2010, 2477; s. näher Anm. 573).

**Regelung ab Veranlagungszeitraum 2004:** Der Gesetzgeber hat die stark kritisierten Regelungen in den Sätzen 2 bis 8 zur Mindestbesteuerung ab VZ 2004 wieder aufgehoben, die Einschränkungen des Verlustabzugs in § 10d aber beibehalten (vgl. dazu KIRCHHOF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 2 Rn. 93). Der horizontale und vertikale Verlustausgleich wird durch § 2 Abs. 3 seither wieder in vollem Umfang gewährleistet (zu Verlustverrechnungsbeschränkungen in anderen Normen s. Anm. 571).

**2. Bedeutung des Verlustausgleichs**

561

**Allgemeine Bewertung:** Bei der Verlustberücksichtigung kann zwischen dem innerperiodischen Verlustausgleich und dem überperiodischen Verlustabzug unterschieden werden. Während die verfassungsrechtl. und steuersystematische Einordnung der überperiodischen Verlustberücksichtigung nach wie vor umstritten ist, herrscht hinsichtlich des Verlustausgleichs insoweit weitgehend Einigkeit. Der Verlustausgleich ist eine Folge des geltenden objektiven Nettoprinzips (s. Anm. 503) und keine Steuervergünstigung. Wird der Verlustausgleich beschränkt, so ist damit das Leistungsfähigkeitsprinzip unmittelbar berührt; die Ungleichbehandlung muss dann an Art. 3 GG gemessen werden (HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 61). Mit sozialen Zwecken könnte ein Verbot eines Verlustausgleichs daher nicht begründet werden (BRANDIS, FR 1983, 371; BRANDIS, FR 1986, 60). Zu den entsprechenden Verfassungsfragen s. näher Anm. 573 zur aF von Abs. 3.

**Besondere Verlustverrechnungsbeschränkungen:** Im EStG finden sich eine Reihe spezieller Verlustverrechnungsbeschränkungen, die meist auch eine Beschränkung des innerperiodischen Verlustausgleichs beinhalten. Zu nennen sind etwa §§ 2a, 15 Abs. 4, 15a, 15b, 20 Abs. 6, 22 Nr. 3 Satz 3, 23 Abs. 3 Sätze 7 und 8. Diese Beschränkungen sehen sich jeweils intensiver Kritik ausgesetzt, die jedoch nur zum Teil berechtigt ist. In bestimmten Fällen darf der Gesetzgeber

## § 2 Anm. 561–563 D. Abs. 3: Summe der Einkünfte, Verlustausgleich

die Verlustberücksichtigung einschränken, etwa bei § 15b (aA STENZ, § 15b EStG – Verlustverrechnungsbeschränkungen bei Steuerstundungsmodellen, 2010, passim; s. auch BFH v. 6.2.2014 – IV R 59/10, BStBl. II 2014, 465). Im Schrifttum wurde zunächst die Verfassungsmäßigkeit von § 2a bezweifelt (VOGEL, BB 1983, 180; MANKE, DStZ 1984, 253; FRIAUF, StuW 1985, 308; KRABBE in DStJG 8 [1985], 79 [83]; JEHNER, DStR 1986, 279). Die Rspr. hält die Vorschrift jedoch für verfassungskonform (BVerfG v. 31.5.1988 – 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214, 226; BFH v. 17.10.1990 – I R 182/87, BStBl. II 1991, 136; v. 29.5.2001 – VIII R 43/00, BFH/NV 2002, 14; zweifelnd insoweit GOSCH in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 2a Rn. 2). Mittlerweile dürften die europarechtl. Probleme geklärt sein (s. § 2a Anm. 10). Die Verfassungskonformität des § 15 Abs. 4 wird von Teilen der Literatur seit jeher bezweifelt (so etwa SCHULZE-OSTERLOH, JbFStR 1984/85, 267 [287]). Nach Ansicht der Rspr. und anderer Stimmen in der Literatur ist die Vorschrift als verfassungsgemäß anzusehen (BFH v. 24.4.2012 – IV B 84/11, BFH/NV 2012, 1313; s. auch § 15 Anm. 1505).

### 3. Geltungsbereich des Verlustausgleichs

#### 562 a) Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich

**Der sachliche Geltungsbereich** des Verlustausgleichs erfasst sämtliche Einkünfte bei der ESt (Abs. 3) und bei der KSt (§ 8 Abs. 1 KStG), und zwar bei unbeschränkt Stpfl. in- und ausländ. Einkünfte, bei beschränkt Stpfl. nur inländ. Einkünfte (s. Anm. 564 über Anwendung bei Auslandsbeziehungen).

**Der persönliche Geltungsbereich** des Verlustausgleichs folgt aus der persönlichen Zurechnung der (positiven und negativen) Einkünfte und der Zu- und Abrechnungen, die nach der Ermittlung der „Summe der Einkünfte“ weiterhin bis zum „Gesamtbetrag der Einkünfte“ vorzunehmen sind. Zu Einzelfragen s. Anm. 563.

#### 563 b) Einzelfragen des persönlichen Geltungsbereichs

**Ehegatten:** Bei Zusammenveranlagung nach § 26b sind bei jedem Ehegatten die Verluste nicht nur mit seinen eigenen positiven Einkünften, sondern auch mit positiven Einkünften des anderen Ehegatten auszugleichen (glA BFH v. 4.9.1969 – IV R 288/66, BStBl. II 1969, 726; v. 23.8.1977 – VIII R 120/74, BStBl. II 1978, 8; HOFFMANN, FR 1970, 71; o.V., DStZ 1970, 32; LITTMANN, FR 1970, 398 [409]; KIRCHHOF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 2 Rn. 94). Diese Zusammenrechnung ist in der für die Eheleute günstigsten Weise vorzunehmen, da Abs. 3 keine bestimmte Reihenfolge und § 26b Satz 2 lediglich eine Zusammenrechnung der Einkünfte der Eheleute vorschreibt (so BFH v. 23.8.1977 – VIII R 120/74, BStBl. II 1978, 8; best. durch BFH v. 6.7.1989 – IV R 116/87, BStBl. II 1989, 787).

Bei Verlusten aus gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung gem. § 15 Abs. 4 ist deshalb zwischen den Ehegatten die Untergruppe der Einkünfte aus gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung gesondert zu betrachten, so dass daher Verluste des einen Ehegatten aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung mit Gewinnen des anderen Ehegatten aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung ausgeglichen werden können (BFH v. 6.7.1989 – IV R 116/87, BStBl. II 1989, 787).

**Erbe:** Der Erbe konnte den mangels positiver Einkünfte nicht ausgeschöpften Verlustausgleich des Erblassers bei seiner EStVeranlagung für das Jahr des Erbfalls nach früherer Rspr. und Verwaltungspraxis geltend machen (so BFH v.

17.5.1972 – I R 126/70, BStBl. II 1972, 621, gegen FG Hamb. v. 30.1.1970 – III 27/68, EFG 1970, 488; vgl. H 10d „Verlustabzug im Erbfall“ EStR 2012; s. zur alten Rechtslage ausführlich § 10d Anm. 23). Der BFH hat seine Rspr. nun dahingehend geändert, dass beim Erblasser nicht berücksichtigte Verluste nicht vom Erben berücksichtigt werden (BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 545). Die entsprechende Entscheidung ist zwar zu § 10d ergangen, lässt sich aber auf den innerperiodischen Verlustausgleich übertragen. Die FinVerw. hat sich dem angeschlossen, vgl. H 10d EStR 2012. Der Rspr. des Großen Senats ist zuzustimmen. Eine Verlustverrechnung zwischen Einzelpersonen ließe die Tatsache außer Acht, dass Einkünfte jeweils nur derjenigen Person zuzurechnen sind, die den Einkünftebestand verwirklicht hat. Daran ändert auch die Gesamtrechtsnachfolge nichts. Es gibt kein vererbliches Institut des Verlustausgleichs, er ist auch nicht geltend zu machen, vielmehr sind die Einkünfte des Erblassers und diejenigen des Erben für das Todesjahr getrennt zu ermitteln (s. Anm. 615 über Beendigung der StPflcht im VZ), die positiven wie die negativen, unter getrennter Vornahme des Verlustausgleichs von Amts wegen und somit ggf. unter Ausfall eines nicht ausgeglichenen Verlustes beim Erblasser. Zwar werden Besteuerungsmerkmale beim Erben zT durch seine Rechtsstellung als Erbe und durch die Besteuerungsmerkmale beim Erblasser beeinflusst, und man spricht zur Veranschaulichung davon, dass der Erbe „in die Rechtsstellung des Erblassers eintritt“ oder gar „seine Person fortsetzt“. Das bedeutet aber nicht Zusammenrechnung von Einkünften.

Wie hier LITTMANN, DStR 1972, 508; LITTMANN, FR 1972, 521; KEUK, StuW 1973, 74 (84); TRZASKALIK, StuW 1979, 97; RING, DStZ 1981, 24: „keine einkommensteuerliche Seelenwanderung“, keine Ausweitung des § 24 Nr. 2; HEIDEMANN, Inf. 1987, 314; vgl. auch BIRNBAUM, DB 2008, 778; WÄLZHOLZ, DStR 2008, 1769; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 63, mwN in Fn. 6.

**Insolvenz:** Mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens verliert der Gemeinschaftschuldner zwar das Verwaltungs- und Verfügungsrecht an den zur Insolvenzmasse gehörenden Gegenständen. Er bleibt jedoch Träger der (positiven und negativen) Einkünfte und kann deshalb betriebliche Verluste, die er vor dem Insolvenzverfahren und während dieses Verfahrens erlitten hat, mit positiven Einkünften des gleichen VZ ausgleichen, dh., der betriebliche Verlust ist grds. in vollem Umfang ausgleichbar.

GLA BFH v. 7.11.1963 – IV 210/62 S, BStBl. II 1964, 70; v. 4.9.1969 – IV R 288/66, BStBl. II 1969, 726; v. 12.9.1972 – VIII R 23/67, BStBl. II 1972, 946; H 10d „Insolvenzverfahren“ EStR 2012.

Es kommt nicht darauf an, ob der Verlust vom Stpfl. wirtschaftlich getragen wurde.

GLA FG München v. 24.10.1966 – I 68–71/64, EFG 1967, 166, bestätigt durch BFH v. 4.9.1969 – IV R 288/66, BStBl. II 1969, 726; vgl. hierzu FRICKE, DStR 1966, 22; o.V., DStZ 1970, 32; LITTMANN, FR 1970, 398 (409). AA RFH v. 5.2.1936, RStBl. 1936, 555; v. 22.6.1938, RStBl. 1938, 669; v. 26.4.1939, StuW 1939, 317; BFH v. 17.2.1961 – VI 66/59 U, BStBl. II 1961, 230.

**Mitunternehmer:** Sein Anteil am gesondert festgestellten Verlust der Mitunternehmerschaft ist zunächst mit den positiven Teilen seiner Einkünfte aus Gewerbebetrieb und mit seinen übrigen Einkünften auszugleichen. Zur Bindung an die gesonderte Feststellung s. Anm. 568.

**Vorerbe:** Ist ihm der Verlust eines zur Erbmasse gehörenden Betriebs oder der WKÜberschuss eines zur Erbmasse gehörenden WG des PV zuzurechnen, so folgt daraus der Ausgleich solcher Verluste mit seinen positiven Einkünften.

## 564 c) Verlustausgleich bei Auslandsbeziehungen

**Schrifttum:** RITTER, Verlustausgleich über die Grenze, FR 1978, 401; LAULE, Verlustausgleich über die Grenze, IWB 10 (1979) Gr. 2, 445; NEYER, Direkter und indirekter Verlustausgleich im grenzüberschreitenden Unternehmen, DStR 1983, 162; KRABBE, Verlustberücksichtigung bei Auslandseinkünften, DStJG 8 (1985), 79; LEHNER (Hrsg.), Verluste im nationalen und internationalen Recht, München 2004; MUSIL, Was sind finale Verluste?, DB 2011, 2451; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, Köln, 3. Aufl. 2011; MUSIL, Anmerkung zu EuGH, C-123/11, FR 2013, 374; BLUMENBERG, Erneute EuGH-Vorlage zur Definition finaler Verluste, DB 2014, Heft 41, M5.

**Beschränkt Steuerpflichtige:** Grundsätzlich ist bei beschränkt StPfl. § 2 anzuwenden und daher ein Verlustausgleich durchzuführen. Die europarechtl. bedenklichen Verlustverrechnungsbeschränkungen des § 50 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 aF sind zum VZ 2009 weggefallen. War der StPfl. während eines VZ zeitweise unbeschränkt und zeitweise beschränkt stPfl., so sind die während der Zeit der beschränkten StPfl. erzielten Einkünfte in die Veranlagung zur unbeschränkten StPfl. einbeziehen; vgl. § 2 Abs. 7 Satz 3 (dazu ausführlich Anm. 915 ff.).

**Unbeschränkt Steuerpflichtige:** Nach der Rspr. kommt es darauf an, ob ein DBA mit Freistellungsmethode besteht. Im Einzelnen:

► *Fehlen eines Doppelbesteuerungsabkommens oder Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens mit Anrechnungsmethode* (die ausländ. Einkünfte unterliegen der inländ. Besteuerung, die ausländ. ESt wird angerechnet): Die ausländ. Einkünfte werden in die inländ. Besteuerung einbezogen. Dadurch werden ausländ. negative Einkünfte mit in- und ausländ. positiven Einkünften ausgeglichen, ebenso inländ. negative Einkünfte mit in- und ausländ. positiven Einkünften; Letzteres gilt auch, wenn die auf die ausländ. Einkünfte entfallende, der inländ. ESt entsprechende Steuer nach § 34c auf die inländ. ESt angerechnet wird.

► *Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens mit Freistellungsmethode:* Unterliegen ausländ. Einkünfte nach einem DBA (iVm. § 2 AO) nicht der inländ. ESt, so werden sie nicht in die Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte einbezogen, sie werden (vorbehaltlich § 32b) bei der inländ. Besteuerung als nicht existent behandelt. Infolgedessen werden positive ausländ. Einkünfte nicht mit negativen inländ. Einkünften ausgeglichen, folgerichtig aber auch negative ausländ. Einkünfte nicht mit positiven inländ. Einkünften, auch wenn sie sich nach dem ausländ. StR nicht auswirken.

So (mit uE zutreffender Begründung) BFH v. 11.3.1970 – I B 50/68, I B 3/69, BStBl. II 1970, 569 mwN; v. 23.3.1972 – I R 128/70, BStBl. II 1972, 948; v. 28.3.1973 – I R 59/71, BStBl. II 1973, 531; v. 20.11.1974 – I R 1/73, BFHE 114, 530; HFR 1955, 276; v. 25.2.1976 – I R 150/73, BStBl. II 1976, 454; v. 17.7.2008 – I R 84/04, BStBl. II 2009, 630; v. 9.6.2010 – I R 107/09, BFH/NV 2010, 1744; v. 5.2.2014 – I R 48/11, BFH/NV 2014, 963; s. auch SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 16.532.

► *Pflicht zur Berücksichtigung von finalen Verlusten in Fällen mit Europarechtsbezug:* Seit der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs in der Rs. Marks & Spencer (EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03, Slg. 2005, I-10837) gibt es in Fällen mit Unionsrechtsbezug eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Berücksichtigung finaler Verluste. Dies sind solche Verluste, die in einem anderen Mitgliedstaat endgültig nicht mehr genutzt werden können. Allerdings sind begriffliche Reichweite und Ausgestaltung der Berücksichtigung finaler Verluste im Einzelnen noch teilweise ungeklärt. Dies liegt vor allem daran, dass der EuGH selbst seine

Aussagen zu finalen Verlusten wieder relativiert und eingeschränkt hat (vgl. EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06 – Lidl Belgium, Slg. 2008, I-3601; v. 23.10.2008 – C-157/07 – Krankenhaus Ruhesitz Wannsee, Slg. 2008, I-8061; v. 25.2.2010 – C-337/08 – X Holding, IStR 2010, 213). Mittlerweile ist aber eine gewisse Verfestigung der Grundlinien festzustellen (s. etwa EuGH v. 21.2.2013 – C-123/11, A Oy, FR 2013, 370, mit Anm. Musil). Die deutsche Rspr. hat in einer Reihe von Entscheidungen zu einer gewissen einheitlichen Linie gefunden (BFH v. 9.6.2010 – I R 100/09, BStBl. II 2010, 1065; v. 9.6.2010 – I R 107/09, BFH/NV 2010, 663; v. 9.11.2010 – I R 16/10, BFH/NV 2010, 524; v. 5.2.2014 – I R 48/11, BFH/NV 2014, 963). Gewisse Unsicherheiten bei der Anwendung der Rechtsfigur der finalen Verluste verbleiben jedoch weiterhin (s. zum Ganzen Musil, DB 2011, 2451; Blumenberg, DB 2014, Heft 41, M5). Im Ergebnis wird man sagen können, dass finale Verluste nur dann zu berücksichtigen sind, wenn ihre Entstehung nicht auf gesetzlichen Regelungen des anderen Mitgliedstaats beruht und auch nicht in das Belieben der Stpfl. gestellt ist (etwa im Zuge gesellschaftsrechtl. Gestaltung).

#### 4. Verhältnis zu anderen Vorschriften

##### a) Verhältnis des Verlustausgleichs zum Verlustabzug

565

Der Verlustausgleich geht dem Verlustabzug vor; denn erst soweit Verluste „bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden“ (§ 10d), ist ihr Abzug in einem anderen VZ zulässig. Zur Rechtslage bis VZ 1974 einschl. s. § 10d Anm. 2.

##### b) Verhältnis von Steuerbefreiungen zum Verlustausgleich

566

Steuerfreie Einnahmen und stfreie Einkünfte sind so zu behandeln, als seien sie nicht entstanden (s. auch Anm. 515). Sie dürfen daher, wenn sie positiv sind, nicht mit negativen Ergebnissen einzelner Einkunftsquellen oder anderer Einkunftsarten ausgeglichen werden. Damit wird erreicht, dass ausgleichsfähige Verluste nicht durch stfreie Einnahmen verbraucht werden. Folgende stbefreite Einnahmen und Einkünfte bleiben beim Verlustausgleich unberücksichtigt:

- Stfreie Einnahmen iSd. §§ 3–3b (BFH v. 28.7.1959 – I 41/58 S, BStBl. II 1959, 366, zu § 3a);
- früher stfreie Sanierungsgewinne, s. § 3 Nr. 66 aF (früher BFH v. 15.7.1968 – GrS 2/67, BStBl. II 1968, 666; v. 27.9.1968 – VI R 41/66, BStBl. II 1969, 102);
- früher stfreie Schachtelgewinne (§ 9 aF KStG; BFH v. 3.7.1963 – I 276/61 S, BStBl. II 1963, 464);
- stfreie Veräußerungsgewinne (§§ 16 Abs. 4, 14 Satz 2, 14a Abs. 1 und 4, 18 Abs. 3 Satz 2, 17 Abs. 3).  
BFH v. 16.12.1975 – VIII R 147/71, BStBl. II 1976, 360 mwN; v. 8.5.1991 – I R 33/90, BStBl. II 1992, 437; FG Münster v. 30.1.1975, EFG 1975, 204, rkr.; Mutze, DB 1975, 566 (567 f.). Gegenteilige ältere Rspr. ist überholt.

##### c) Verhältnis des Verlustausgleichs zu Tarifiermäßigungen

567

**Grundsatz:** Tarifiermäßigungen (bes. nach §§ 34, 34b) beeinflussen grds. nicht die Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (vgl. Abs. 3 mit Abs. 6). Tarifiermäßig zu besteuernde Einkünfte sind daher ungeachtet der Begünstigung in

## § 2 Anm. 567–568 D. Abs. 3: Summe der Einkünfte, Verlustausgleich

den Verlustausgleich einzubeziehen. Dies hat aber erst dann zu erfolgen, wenn alle nicht tarifbegünstigten Einkünfte mit Verlusten ausgeglichen worden sind und trotzdem noch ein nicht ausgeglichener Verlustbetrag übrig bleibt (vgl. WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 34 Rn. 51; aA PUHL, DB 1988, 1917). Dieser Verlustausgleich vorab mit nicht tarifbegünstigten Einkünften muss auch dann erfolgen, wenn in derjenigen Einkunftsart, in der die tarifbegünstigten Einkünfte angefallen sind, ein Verlust vorhanden ist (zB Veräußerungsgewinn aus Gewerbebetrieb, der den Freibetrag des § 16 Abs. 4 übersteigt, laufender Verlust aus Gewerbebetrieb und positive Einkünfte aus Kapitalvermögen).

GIA OFH v. 16.4.1947 – VI 3/46 S, StuW 1947, 6 (vgl. WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 34 Rn. 51; aA PUHL, DB 1988, 1917); BFH v. 25.6.1959 – IV 617/56 U, BStBl. III 1959, 404; v. 17.12.1959 – IV 223/585 S, BStBl. III 1960, 72; v. 29.7.1966 – IV 299/65, BStBl. III 1966, 544; EStR 2008 R 34.1.

Der Grundsatz, dass zunächst die positiven und negativen Ergebnisse innerhalb einer Einkunftsart zu ermitteln und zu verrechnen sind, muss hier gegenüber dem Zweck der Tarifbegünstigung zurücktreten (ältere gegenteilige Rspr. ist überholt). Soweit danach ein Ausgleich der tarifbegünstigten Einkünfte mit Verlusten erfolgt, wirkt sich die Tarifiermäßigung nicht aus; der Stpfl. kann nicht einerseits ermäßigte Besteuerung der vollen begünstigten Einkünfte und andererseits Abzug des nicht ausgeglichenen Verlustes gem. § 10d verlangen.

### **Einzelfragen:**

► *Unterschiedlich tarifbegünstigte Einkünfte:* Erzielt ein Stpfl. verschieden tarifbegünstigte Einkünfte, so ist der Verlustausgleich zuerst mit den jeweils höher besteuerten Einkünften vorzunehmen.

► *Abzug von Freibeträgen und Sonderausgaben nach Verlustausgleich:* Bleiben nach durchgeführtem Verlustausgleich positive, nicht ermäßigte Einkünfte, so sind auch die Abzugsbeträge gem. Abs. 3 (Freibeträge gem. §§ 24a, 24b, 34c Abs. 2 und 3) sowie die weiteren Abzüge gem. Abs. 4 (insbes. SA) zuerst von den voll stpfl. und erst danach von den am höchsten zu steuernden tarifiermäßigten Einkünften abzuziehen (BFH v. 25.6.1959 – IV 617/56 U, BStBl. III 1959, 404; WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 34 Rn. 52; EStR 2012 R 34.1). Der Freibetrag nach § 13 Abs. 3 ist zunächst von anderen nicht begünstigten Einkünften aus LuF abzuziehen (EStR 2012 R 34.1 Abs. 1 Satz 5).

## 568 5. Verfahrensfragen

**Verlustausgleich von Amts wegen:** Da der Verlustausgleich sich bei der ESt-Veranlagung durch die rechnerische Zusammenfassung positiver und negativer Posten zum Gesamtbetrag der Einkünfte von selbst ergibt, ist er grds. von Amts wegen vorzunehmen (aA WACKER, StbJb. 1975/76, 389 [395]), zB auch, wenn das FA statt eines vom Stpfl. angegebenen positiven Betrags einer Einkunftsart einen negativen Betrag ermittelt. Unterlässt es ein ArbN im Falle des § 46 Abs. 2, Veranlagung zu beantragen, so kann er den Verlustausgleich nicht in einem späteren VZ nachholen, dh., er hat kein zeitliches Wahlrecht. Bei der Berechnung eines etwaigen Verlustabzugs nach § 10d ist der Verlust insoweit als verbraucht anzusehen, als er bei einem Verlustausgleich iSd. § 2 Abs. 2 Satz 1 aF (jetzt Abs. 3) hätte ausgeglichen werden können (BFH v. 1.12.1955 – IV 266/54 U, BStBl. III 1956, 41).

**Mitunternehmer:** Ist der Stpfl. an einer Mitunternehmerschaft beteiligt und hat das Betriebs-FA einen Verlust aus Gewerbebetrieb gesondert festgestellt, so bin-

det diese Feststellung das Wohnsitz-FA sowohl für das Jahr der Entstehung des Verlusts (Verlustausgleich) als auch für die folgenden Jahre (Verlustabzug). Ändert das Betriebs-FA die Feststellung, so sind auch die EStVeranlagungen, die auf der ursprünglichen Feststellung beruhen, zu ändern (BFH v. 17.3.1961 – VI 67/60 U, BStBl. III 1961, 427). Entsprechendes gilt, wenn der Stpfl. an anderen gesondert festzustellenden (negativen) Einkünften (s. § 180 AO) beteiligt ist. Zur Berechnung des ausgleichbaren Verlusts, wenn ein Einzelkaufmann sein Unternehmen unter den Buchwerten in eine PersGes. einbringt, vgl. BFH v. 2.2.1956 – IV 625/54 U, BStBl. III 1956, 124.

Einstweilen frei.

569

## 6. Begriff und Durchführung des Verlustausgleichs

### a) Begriff des Verlustausgleichs

570

**Verschiedene Begriffselemente:** Ein Verlustausgleich kann entsprechend den Stufen der Einkunftsermittlung auf zwei Ebenen stattfinden:

- horizontaler Verlustausgleich: Ausgleich positiver und negativer Ergebnisse einzelner Einkunftsquellen bei der Ermittlung der Einkünfte aus einer einzelnen Einkunftsart (s. auch Anm. 505 zu mehreren Einkunftsquellen der gleichen Einkunftsart);
- vertikaler Verlustausgleich: Ausgleich positiver und negativer Ergebnisse der verschiedenen Einkunftsarten bei ihrer Zusammenfassung zur „Summe der Einkünfte“ (s. auch Anm. 555) und weiterer Verlustausgleich infolge von Zu- und Absetzungen bei der rechnerischen Weiterentwicklung von der Summe der Einkünfte zum „Gesamtbetrag der Einkünfte“.

Sprachlich bedeutet „Verlustausgleich“ die Verrechnung positiver und negativer Posten. Eine solche Verrechnung erfolgt sowohl zwischen den Einkunftsquellen innerhalb einer Einkunftsart als auch zwischen den Einkunftsarten, darüber hinaus sogar bei den weiteren Zu- und Abrechnungen, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte vorzunehmen sind. Nach der Systematik des § 2 bedeutet daher der Ausdruck „Verlustausgleich“ die Verrechnung der positiven und negativen Posten bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte.

**Verlust:** Beim Verlustausgleich bezeichnet dieser Begriff entweder negative Ergebnisse (s. Anm. 504) einer Einkunftsquelle (zu diesem Begriff s. Anm. 76) oder einer Einkunftsart oder von Teilen von Einkünften (zu Einkunftsteilen s. Anm. 505). Im EStG wird die Bezeichnung „Verlust“ unterschiedlich verwendet. Es wird damit bezeichnet: In § 15 Abs. 4 und § 15a das negative Betriebsergebnis einer einzelnen Einkunftsquelle, in § 23 Abs. 3 der WKÜberschuss bei Privaten Veräußerungsgeschäften, ebenfalls bei einer einzelnen Einkunftsquelle (innerhalb der Einkunftsart des § 2 Abs. 1 Nr. 7); in § 10d der negative Saldo des Gesamtbetrags der Einkünfte. § 39a Abs. 1 Nr. 5 spricht dagegen von einem „Betrag der negativen Einkünfte“ aus VuV.

**Ausgleichbar** sind alle Verluste, die bei der Einkunftsermittlung zu berücksichtigen sind, also auch solche, die nicht bei der laufenden Einkunftserzielung entstehen. Geht zB ein Gewerbetreibender von der Überschussrechnung iSd. § 4 Abs. 3 zum Bestandsvergleich iSd. § 4 Abs. 1 oder § 5 über und führen die wegen dieses Wechsels der Gewinnermittlungsart vorzunehmenden Zu- und Abrechnungen bei Überwiegen der Abrechnungen zu einem Verlust bzw. erhöhen sie einen schon bilanzmäßig vorhandenen Verlust, so ist dieser in voller Höhe

## § 2 Anm. 570–571 D. Abs. 3: Summe der Einkünfte, Verlustausgleich

ausgleichbar. Das Gleiche gilt ggf. für den Übergang vom Bestandsvergleich zur Überschussrechnung. Ausgleichbar sind andererseits auch nur die bei der Einkunftermittlung zu berücksichtigenden Verluste, nicht zB solche aus Liebhaberei. Ferner ist bei einigen, grds. in die Einkunftermittlung fallenden Verlusten ein Verlustausgleich gesetzlich ausgeschlossen, s. Anm. 571. Ob der Stpfl. in der HBil. einen Verlust ausweist oder ihn aus einer versteuerten Rücklage abdeckt, ist stl. unbeachtlich.

### 571 b) Ausschluss des Verlustausgleichs

Ein Verlustausgleich ist unzulässig

- bei Verlusten außerhalb der sieben Einkunftsarten des EStG, zB bei Liebhaberei und bei unberücksichtigt bleibender Wertminderung privater WG;
- bei Verlusten innerhalb der sieben Einkunftsarten, wenn entweder ein gesetzliches Verlustausgleichsverbot besteht oder bestimmte Einkünfte nicht besteuert werden.

**Gesetzliche Verlustausgleichsverbote:** Von dem Grundsatz, dass Verluste bei einzelnen Einkünften mit den Einkünften aus anderen Einkunftsarten auszugleichen sind, kann nur aufgrund einer gesetzlichen Vorschrift abgewichen werden (RFH v. 17.12.1941, RStBl. 1942, 363). Es gibt derzeit folgende gesetzliche Verbote des Verlustausgleichs:

► § 2a: Bestimmte, in § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 7 erwähnte, negative ausländ. Einkünfte sind in Drittstaatsfällen (zum Begriff s. § 2a Abs. 2a) vom Verlustausgleich ausgeschlossen. Sie dürfen aber mit ausländ. Einkünften der jeweils selben Art und aus demselben Staat ausgeglichen werden (§ 2a Abs. 1 Satz 1). Der Ausschluss des Verlustausgleichs gilt nicht bei Verlusten aus sog. aktiven gewerblichen Auslandsbetriebsstätten iSv. § 2a Abs. 2.

► § 15 Abs. 4: Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung können nur mit positiven Einkünften aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung ausgeglichen werden.

► § 15a: Verluste aus der Beteiligung eines Kommanditisten an einer KG dürfen nicht abgezogen werden, sofern ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. Sie mindern aber gem. § 15a Abs. 2 die Gewinne, die in späteren Jahren aus der Beteiligung entstehen.

► § 15b: Verluste im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen dürfen nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden. Sie mindern aber in den Folgejahren die Gewinne aus derselben Einkunftsquelle.

► § 20 Abs. 6: Nach Abs. 6 Satz 2 können Verluste aus Kapitalvermögen nur mit Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden. Auch hier erfolgt eine Berücksichtigung in anderen VZ. Bei Aktienverlusten enthält Abs. 6 Satz 5 eine noch restriktivere Regelung, die den Verlustausgleich nur innerhalb der Einkünftekatégorie „Veräußerung von Aktien“ erlaubt.

► § 22 Nr. 2 iVm. § 23 Abs. 3 Satz 7: Negative Einkünfte aus Privaten Veräußerungsgeschäften können nur mit Gewinnen aus Privaten Veräußerungsgeschäften (Ausnahme: Abs. 3 Sätze 9 und 10) ausgeglichen werden. Sie können aber nach Maßgabe des Satzes 8 in anderen VZ berücksichtigt werden (ausführlich § 23 Anm. 320 ff.).

► § 22 Nr. 3 Satz 3: Negative Einkünfte aus sonstigen Leistungen iSd. § 22 Nr. 3 Satz 2 dürfen nur mit positiven Einkünften aus sonstigen Leistungen ausgeglichen werden.

- ▶ § 40 Abs. 3 Satz 3 und § 40a Abs. 5: Pauschal besteuert Arbeitslohn ist nicht in eine EStVeranlagung einzubeziehen. Daraus folgt, dass bei negativen Einkünften dieser Art auch ein Verlustausgleich ausgeschlossen ist.
- ▶ § 46a (bis Veranlagungszeitraum 1989): Bei Kapitalerträgen nach § 43 Abs. 1 Nr. 6 (Zinsen aus bestimmten vor dem 1.1.1955 ausgegebenen Anleihen) konnte auf Antrag Veranlagung erfolgen. Geschah dies nicht, so kam es zu einem Verlustausgleichs- und Abzugsverbot.
- ▶ § 50 Abs. 2 aF (bis Veranlagungszeitraum 2008): Beschränkt Stpfl. durften bei Einkünften, die dem StAbzug unterliegen, und Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 und 7 keinen Verlustausgleich vornehmen. Diese Regelung wurde mit der Neufassung des § 50 aufgrund ihrer europarechtl. Bedenklichkeit aufgehoben.
- ▶ § 50 Abs. 2 nF: Aus der Abgeltungswirkung des StAbzugs (§ 50 Abs. 2 Satz 1) folgt, dass bei abzugstpfl. Einkünften, die negativ sind, kein Verlustausgleich erfolgen kann (vgl. § 50 Anm. 140).

#### **Nichtbesteuerung bestimmter Einkünfte:**

- ▶ § 3 Nr. 63: Unter „Einkünften“ iSv. § 3 Nr. 63 sind auch negative Ergebnisse zu verstehen (vgl. Anm. 504), so dass auch Verluste (zB Enteignungsverluste im Rahmen der Einkunftsarten LuF, Gewerbebetrieb und selbständige Arbeit) nicht mit positiven Einkünften ausgeglichen werden können (BFH v. 23.6.1976 – I R 165/74, BStBl. II 1976, 676).
- ▶ *Verluste, die in einem ausländischen Staat entstanden sind*, wenn das Besteuerungsrecht durch DBA dem ausländ. Staat für diese Art von Einkünften zugewiesen wurde (zu Einzelheiten s. Anm. 564).

**Mittelbarer Ausschluss des Verlustausgleichs** erfolgt durch Vorschriften, die das Entstehen von Verlusten auf der Ebene der Einkünfteermittlung bei den einzelnen Einkunftsarten verhindern. Ein aktuelles Beispiel bildet die Begrenzung des WKPauschbetrags, § 9a Satz 2 (s. § 9a Anm. 22 ff.).

#### **c) Durchführung des Verlustausgleichs**

572

Der Verlustausgleich bildet keine „Berechtigung“ (aA OFD Düss. v. 21.2.1963, StEK EStG § 10d Nr. 1), er ist auch nicht „geltend zu machen“ (aA BFH v. 17.5.1972 – I R 126/70, BStBl. II 1972, 621, s. dazu „Erbe“); er bildet keine Vergünstigung, sondern ergibt sich (von Amts wegen) aus der (vom FA auch zugunsten des Stpfl. vorzunehmenden, § 88 Abs. 2 AO) Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte von selbst (s. Anm. 575).

#### **Zeitliche Berücksichtigung von Verlusten:**

- ▶ *Beim Verlustausgleich* werden nur die für den betreffenden VZ zu ermittelnden Einkünfte und sonstigen Zu- und Abrechnungen erfasst; der Verlustausgleich berücksichtigt den Verlust im Jahr seiner Entstehung.

Vgl. zB Nds. FG v. 31.1.1974 – II 169/72, EFG 1974, 359, rkr.: Ausgleichbar ist ein Veräußerungsverlust aus einer wesentlichen Beteiligung schon dann, wenn bei der Liquidation der KapGes. mit einer Auskehrung von Vermögen nicht mehr zu rechnen ist.

- ▶ *Beim Verlustabzug* dagegen wird ein Verlust in einem anderen VZ als demjenigen seiner Entstehung berücksichtigt (s. § 10d).

**Reihenfolge:** Die Durchführung des Verlustausgleichs ist identisch mit der Durchführung der Einkünfteermittlung bei den einzelnen Einkunftsarten, der Summe der Einkünfte und des Gesamtbetrags der Einkünfte für ein einzelnes Kj. und geschieht daher in dieser Reihenfolge (zur Ausnahme bei tarifbegünstig-

## § 2 Anm. 572–573 D. Abs. 3: Summe der Einkünfte, Verlustausgleich

ten Einkünften s. Anm. 567). Es sind also zunächst die positiven und negativen Ergebnisse der Einkunftsquellen innerhalb der einzelnen Einkunftsart miteinander zu verrechnen (horizontaler Verlustausgleich), zB die Ergebnisse der gewerblichen Tätigkeiten des Stpfl. zusammenzufassen zum Gewinn oder Verlust aus Gewerbebetrieb (RFH v. 3.5.1944, RStBl. 1944, 731; BFH v. 8.5.1958 – IV 115/57 U, BStBl. III 1958, 350; v. 28.11.1972 – VIII R 40/68, BStBl. II 1973, 385; v. 3.6.1975 – VIII R 209/72, BStBl. II 1975, 698). Sodann sind die positiven und negativen Ergebnisse der verschiedenen Einkunftsarten zusammenzufassen zur „Summe der Einkünfte“ (BFH v. 4.11.1960 – VI 122/60 U, BStBl. III 1961, 6; v. 18.12.1975 – IV R 188/71, BStBl. II 1976, 248: ohne dass dabei bereits SA abgezogen werden), und es ist durch die gesetzlich vorgeschriebenen weiteren Zu- und Absetzungen der Gesamtbetrag der Einkünfte zu ermitteln (vertikaler Verlustausgleich, s. auch Anm. 570).

**Verlustausgleich bis auf Null:** Der Ausgleich darf nicht zugunsten eines späteren Verlustabzugs betragsmäßig derart beschränkt werden, dass ein Gesamtbetrag der Einkünfte verbleibt, der nach Abzug der SA, Freibeträge usw. zu einem zu versteuernden Einkommensbetrag führt, aus dem nach der EStTabelle keine Steuer anfällt.

### 573 7. Einschränkung des Verlustausgleichs nach § 2 Abs. 3 Sätze 2 bis 8 (Veranlagungszeitraum 1999 bis 2003)

Durch das StEntlG 1999/2000/2002 hatte der Gesetzgeber die Sätze 2–8 an Abs. 3 angefügt. Mit diesen Regelungen waren einschneidende Beschränkungen des Verlustausgleichs verbunden. In den Sätzen 2–5 wurde zunächst das Volumen des möglichen Verlustausgleichs begrenzt. In den Sätzen 6–8 wurden weitere Beschränkungen für die Verrechnung zwischen Ehegatten normiert (Rechenbeispiele bei RATSCHOW in BLÜMICH, § 2 Rn. 147 [11/2014]).

Insgesamt führten die Regelungen zu einer Mindestbesteuerung von Einkünften und waren deshalb von Anfang an heftiger Kritik ausgesetzt.

Aus dem Schrifttum: RAUPACH/BÖCKSTIEGEL, FR 1999, 487 und 557; AHLFELDER, FR 2000, 18; AHLFELDER, DB 2001, 350; STAPPERFEND in DStJG 24 (2001), 329; WENDT in DStJG 28 (2005), 41; HEINTZEN in DStJG 28 (2005), 163; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 67, mwN.

**BVerfG-Verfahren zur Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung:** Der BFH hat nach anfänglichen Unsicherheiten (vgl. BFH v. 9.5.2001 – XI B 151/00, BStBl. II 2001, 552; v. 6.3.2003 – XI B 7/02, BStBl. II 2003, 516; v. 6.3.2003 – XI B 76/02, BStBl. II 2003, 523; v. 7.7.2004 – XI B 231/02, BFH/NV 2005, 178; v. 5.10.2005 – XI B 39/04, BFH/NV 2006, 286) die Überzeugung gewonnen, dass die Regelung verfassungswidrig sei, und sie dem BVerfG wegen Verstoßes gegen das Gebot der Normenklarheit zur Entscheidung vorgelegt (BFH v. 6.9.2006 – XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167). Dieses hat die Vorlage wegen Begründungsmängeln nicht zur Entscheidung angenommen (BVerfG v. 12.10.2010 – 2 BvL 59/06, BVerfGE 127, 335).

Inhaltlich ist dem BFH uE allerdings mit Blick auf das Gebot der Normenklarheit und Bestimmtheit zuzustimmen. Der Konflikt mit dem BVerfG offenbart die Schwierigkeit, die zutreffenden Maßstäbe für die Beurteilung von Normenklarheit und Bestimmtheit von Gesetzen zu finden. Vor allem im StRecht herrscht eine gewisse Neigung, neue Rechtsnormen für unbestimmt zu halten, weil sie erhebliche Auslegungsspielräume enthalten. Im allgemeinen verfassungs-

rechtl. Schrifttum und der Rspr. des BVerfG herrscht hingegen eine großzügigere Handhabung des Bestimmtheitsgebots vor. Selbst wenn man aber einen großzügigen Maßstab anlegt, dürfte Abs. 3 Sätze 2 bis 8 als unbestimmt und unklar einzuordnen sein. Eine Reihe von Normanwendungsversuchen in Schrifttum und Praxis haben gezeigt, dass es nicht möglich ist, mit Mitteln juristischer Logik die zutreffende Auslegung der entsprechenden Regelung zu ermitteln. Teilweise wurde darauf verwiesen, dass selbst das BMF nicht in der Lage sei, ein Computerprogramm zu entwickeln, das die Normstruktur zutreffend abbilde. In einer solchen Situation kann nicht mehr davon gesprochen werden, der Normadressat könne noch erkennen, was von ihm verlangt wird. Nachdem all dies in der Vorlage festgehalten wird und festgehalten werden kann, überspannt es die Begründungsanforderungen an eine Richtervorlage, wenn ins Einzelne gehende Darlegungen über die rechtl. Bedeutung einzelner Wortbestandteile verlangt werden. Vielmehr ist es das Zusammenspiel der Gesamtregelung, das zu den Auslegungsschwierigkeiten führt, weil keine schlüssige Gesamtkonzeption mehr erkennbar ist. Dann ist aber auch keine den Erfordernissen der Normenklarheit genügende Gesamtregelung mehr vorhanden.

**Kritik:** Mit Blick auf die auch geäußerte grundrechtl. Kritik ist im Kern fraglich, ob das objektive Nettoprinzip eine periodengerechte Verlustberücksichtigung fordert, oder ob auch eine zeitlich gestreckte Verlustberücksichtigung ausreicht (zum Letzteren s. BFH v. 6.9.2006 – XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167). Weiterhin ist fraglich, wie mit Definitivbelastungen aufgrund endgültig nicht mehr verwertbarer Verluste umzugehen ist. Generell muss gelten, dass eine möglichst periodengerechte Berücksichtigung erfolgen muss, da auch die positiven Einkünfte periodengerecht zugeordnet werden. Abweichungen bedürfen eines sachlichen Grundes. Dieser findet sich bei vielen speziellen Verlustverrechnungsbeschränkungen in Missbrauchsgesichtspunkten (etwa § 15b) oder in Besonderheiten einzelner Einkunftsarten (so etwa bei § 23 Abs. 3 Sätze 7 und 8). Im Hinblick auf die Mindestbesteuerung lassen sich andere als fiskalische Gründe für die Regelung schwerlich ausmachen. Sie ist mithin als Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip anzusehen (differenzierend BFH v. 6.9.2006 – XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167; s. dort auch umfassende Nachweise zur überwiegenden Literatur in Rn. 33; zu § 10d s. auch BFH v. 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016; zum Ganzen auch Anm. 900 mwN zur Literatur).

**Anschlussrechtsprechung des BFH:** In Entscheidungen nach der gescheiterten Vorlage zum BVerfG legt der BFH § 2 Abs. 3 aF einschränkend dahingehend aus, dass nur solche Verluste erfasst sind, die wirtschaftlich nicht getragen wurden (sog. unechte Verluste). Echte Verluste werden hingegen nach zutreffender Ansicht des BFH nicht von der Mindestbesteuerung erfasst (BFH v. 9.3.2011 – IX R 56/05, BStBl. II 2011, 649, dort auch zu Parallelentscheidungen vom selben Tag; v. 25.5.2011 – IX R 83/06, BFH/NV 2011, 1674; v. 25.5.2011 – IX R 84/06, BFH/NV, 1676).

Einstweilen frei.

574

#### IV. Gesamtbetrag der Einkünfte

575

Abs. 3 definiert den Begriff „Gesamtbetrag der Einkünfte“ als Ergebnis des Rechenvorgangs Summe der Einkünfte (s. Anm. 555) abzüglich der in Abs. 3 angegebenen Beträge.

**Bedeutung** hat die Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte

- nach § 10b für die Höhe abziehbarer Spenden;
- nach § 33 Abs. 3 für den zumutbaren Eigenanteil außergewöhnlicher Belastungen;
- nach § 33a Abs. 2 für die Abziehbarkeit außergewöhnlicher Belastungen;

Der Gesamtbetrag der Einkünfte ist ferner Ausgangsgröße für die Vornahme weiterer Abzüge nach Abs. 4 (s. Tab. 3, Anm. 2).

**Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte:** Abziehbar sind:

- ▶ *Altersentlastungsbetrag gem. § 24a:* Der im Zuge der EStReform 1975 eingefügte § 24a soll der Harmonisierung der Besteuerung im Alter bezogener Einkünfte dienen, vgl. § 24a Anm. 2. Seine Höhe wird im Zuge der Neuregelungen zur Besteuerung der Alterseinkünfte bis zum Jahr 2040 auf Null gesenkt. Die Vorschrift erlaubt den Abzug von bis zu 40 % (maßgebliches Jahr 2005) des Arbeitslohns und der positiven Summe der Einkünfte, die nicht solche aus nichtselbständiger Arbeit sind, höchstens jedoch 1 900 € vom Gesamtbetrag der Einkünfte. Die Erwähnung der Summe der positiven Einkünfte in § 24a ist nur von Bedeutung für die Bemessungsgrundlage des Altersentlastungsbetrags, schließt aber nicht einen Verlustausgleich mit negativen Einkünften aus (vgl. § 24a Anm. 19).
- ▶ *Entlastungsbetrag für Alleinerziehende gem. § 24b:* Mit dem Entlastungsbetrag für Alleinerziehende sollen die besonderen Belastungen, die alleinerziehenden Elternteilen aus der Betreuung von Kindern erwachsen, stl. berücksichtigt werden. Derzeit können 1 308 € geltend gemacht werden.
- ▶ *Freibetrag für Land- und Forstwirte nach § 13 Abs. 3:* Dieser Freibetrag iHv. 670 € soll erst bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte berücksichtigt werden, obwohl dieser Freibetrag zu einer einzelnen Einkunftsart gehört und daher im Grunde schon bei der Ermittlung der Einkünfte aus LuF abgezogen werden müsste. Diese Einordnung wird darauf zurückgeführt, dass der Begriff der Summe der Einkünfte vor dem EStG 1975 noch nicht existierte (s. Anm. 550).

576–799 Einstweilen frei.

## E. Erläuterungen zu Abs. 4: Einkommen

800

### I. Bedeutung von Abs. 4

**Schrifttum:** BAYER/MÜLLER, Das Einkommen – der Steuergegenstand des Einkommensteuerrechts?, BB 1978, 1; GILOY, Vieldeutige Einkommensbegriffe, Herne 1978; BIERGANS/STOCKINGER, Zum Einkommensbegriff und zur persönlichen Zurechnung von Einkünften im Einkommensteuerrecht, FR 1982, 1, 25; HACKMANN, Die Bestimmung des steuerrechtlichen Einkommensbegriffs aus finanzwissenschaftlicher Sicht, in VON HANSMEYER (Hrsg.), Staatsfinanzierung im Wandel, Berlin 1983, 661; BRANDIS, Einkommen als Rechtsbegriff, StuW 1987, 289; FRANZ, Einkommensbegriffe im Steuer- und Sozialrecht, StuW 1988, 17; BURGER, Der Einkommensbegriff im öffentlichen Schuldrecht, Berlin 1991; LEHNER, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, Tübingen 1993; GUTACHTEN DER EXPERTEN-KOMMISSION „ALTERNATIVE STEUER-TRANSFER-SYSTEME“, Probleme einer Integration von Einkommensbesteuerung und steuerfinanzierten Sozialleistungen, BMF-Schriftenreihe 59, Bonn 1996; BRANDIS, Bemessungsgrundlagen im Steuerrecht und im Sozialrecht – Aus der Sicht des Steuerrechts, DStJG 29 (2006), 93; BIRK, Einkommen, Einkunftsarten und Ein-

künfteermittlung, DStJG 34 (2011), 11; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, Köln, 3. Aufl. 2011.

**Einkommen als Ergebnis eines Rechengvorgangs:** Das EStG verzichtet darauf, den Begriff „Einkommen“ im Sinne einer finanzwissenschaftlichen Lehrmeinung zu definieren (s. auch Anm. 10). Es beschränkt sich vielmehr darauf, pragmatisch in Abs. 1 sieben Einkunftsarten aufzuzählen, die Gegenstand der Einkünfteerzielung sind, und dann in Abs. 2 die Basis für die Steuerbemessungsgrundlage der ESt zu legen, aus der dann in Stufen in Abs. 3 und 4 im Wege eines Rechengvorgangs ein als „Einkommen“ bezeichneter Betrag abgeleitet wird.

**Elemente des Rechengvorgangs:** Dieser Rechengvorgang

Gesamtbetrag der Einkünfte

./. Abzüge

= Einkommen

wird in Abs. 4 unvollständig angegeben, indem dort SA und agB erwähnt sind. Einzubeziehen und teilweise auch hinzuzurechnen sind vielmehr (s. auch R 2 Abs. 1 EStR 2012):

- Verlustabzug nach § 10d,
- SA (§§ 10, 10a, 10b, 10c),
- agB (§ 33–33b),
- Steuerbegünstigungen nach §§ 10e–10i für Altfälle (auch teilweise als Quasi-SA bezeichnet),
- Erstattungsüberhänge (10 Abs. 4b Satz 3, hinzuzurechnen),
- zuzurechnendes Einkommen nach § 15 Abs. 1 AStG.

**Normative Bedeutung:** Die Erwähnung der SA (§§ 10–10c) und der Quasi-SA (§§ 10e–10i) hat konstitutive Bedeutung, weil in §§ 10–10c und §§ 10e–10i nicht angegeben wird, an welcher Stelle des in Abs. 1–5 angegebenen Rechengvorgangs die (Quasi-)SA abzuziehen sind. Bei den übrigen Beträgen ist jeweils normiert, dass sie vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen sind. Besonderheiten gelten für das zuzurechnende Einkommen nach § 15 Abs. 1 AStG (zu Einzelheiten SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Kap. 11).

## II. Einkommensbegriff des Abs. 4

801

**Einkommensbegriffe:** Was Einkommen ist, kann nicht abstrakt definiert werden. Vielmehr kommt es auf den Kontext an, in dem der Begriff verwendet wird. Im Zusammenhang mit der Einkommensbesteuerung nimmt der Einkommensbegriff naturgemäß eine zentrale Rolle ein. Das Einkommen bildet das Besteuerungsobjekt der ESt. Damit ist begrifflich noch nicht viel gewonnen. Durch den Bezug auf die „Summe der Einkünfte“ in § 2 Abs. 2 wird jedoch deutlich, dass das EStObjekt das Einkommen im ökonomischen Sinne erfasst (ebenso HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 50). Dieses kann unter Zuhilfenahme verschiedener Einkommenstheorien näher umschrieben werden (Quellentheorie, Reinvermögenszugangstheorie, Markteinkommenstheorie, dazu näher Anm. 10 sowie Einf. ESt. Anm. 11 ff.).

**Begriffsverwendung in Abs. 4:** Der in Abs. 4 verwendete Einkommensbegriff hat demgegenüber nicht die zentrale Bedeutung, die in einem „Einkommensteuergesetz“ zu vermuten ist. Wie in Anm. 800 erwähnt, steht der Begriff in § 2 in-

nerhalb eines Rechenvorgangs. Der Begriff „Einkommen“ steht dagegen nicht für den Besteuerungsgegenstand der ESt (dazu s. Anm. 10, 51). Abs. 4 bezeichnet damit lediglich eine Zwischengröße, die nicht der Leistungsfähigkeit entspricht, die das EStG insgesamt erfassen will (ebenso KIRCHHOF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 2 Rn. 101). Im Gesetz selbst erscheint der Begriff „Einkommen“ verhältnismäßig selten und dabei terminologisch zT falsch.

Vgl. § 25: Veranlagung „nach dem Einkommen“ – tatsächlich bildet aber erst ein um Abzüge vermindertes Einkommen die Bemessungsgrundlage für die tarifliche ESt. Der in Abs. 4 als Einkommen bezeichnete Betrag ist maßgebend für den Begriff „Einkommen“ in § 14a Abs. 4 Nr. 2, § 46 Abs. 2 sowie § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b (vgl. BFH v. 12.9.1977 – VI R 105/75, BStBl. II 1978, 9: Ein Begriff, der in verschiedenen Vorschriften des gleichen Gesetzes verwendet wird, ist grds. im gleichen Sinn auszulegen).

802–805 Einstweilen frei.

### III. Ermittlung des Einkommens

#### 806 1. Abzüge vom/Hinzurechnung zum Gesamtbetrag der Einkünfte

**Gesamtbetrag der Einkünfte:** Der Gesamtbetrag der Einkünfte bildet eine Rechengröße, die sich aus der Summe der Einkünfte abzüglich weiterer einkünfterrelevanter Abzüge ergibt (zur Berechnung s. Anm. 575).

**Abzüge und Hinzurechnungen:** Vom Gesamtbetrag der Einkünfte werden nun bestimmte Beträge abgezogen bzw. diesem hinzugerechnet (s. Anm. 800). Im Folgenden wird der Inhalt der jeweiligen Beträge näher umschrieben (Anm. 807–809); sodann kann auf die Reihenfolge der Berücksichtigung eingegangen werden (Anm. 816).

**Bedeutung von Abs. 4 für die Unterscheidung zwischen Einkunftsermittlung und Einkunftsverwendung** (s. auch Anm. 59): Man könnte erwarten, dass nach der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (Abs. 1 bis 3), dh. desjenigen Betrags, der die aus dem Leistungsverkehr herrührende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Stpfl. wiedergibt, nun ausschließlich die außerhalb des Leistungsverkehrs in der Lebensführung liegenden, aber die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinflussenden Umstände berücksichtigt werden (sog. „Einkommensverwendung“, nach der Systematik des § 2 Einkunftsverwendung). Bei §§ 10, 10b und 10c sowie §§ 33–33b ist dies der Fall. § 10d betrifft dagegen einen mehrjährigen Ausgleich der Einkünfte; § 10e und § 10i fördern die private Vermögensbildung bei Wohneigentum; § 10f begünstigt zu eigenen Wohnzwecken genutzte Baudenkmale sowie Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebauliche Entwicklungsbereichen; § 10g begünstigt die Nutzung schutzwürdiger Kulturgüter; § 10h unterstützt das Zusammenleben mehrerer Generationen; § 2a Abs. 3 Satz 2 aF (aufgehoben durch Gesetz v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402) gewährt einen Verlustausgleich, betrifft also ebenfalls den Bereich der Einkünfte. Andererseits wird die Berücksichtigung von Minderungen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit außerhalb des Einkunftsbereichs auch nach der Ermittlung des „Einkommens“ durch weitere Abzüge fortgesetzt (Abs. 5). Die geringe Bedeutung des Einkommensbegriffs ergibt sich also auch daraus, dass das Einkommen nicht sogleich, sondern erst nach Abzügen, auf deren vollzählige Aufzählung der Gesetzgeber obendrein verzichtet, als „zu versteuerndes Einkommen“ die Bemessungsgrundlage für die tarifliche ESt bildet (Abs. 5).

**2. Verlustabzug nach § 10d**

807

**Überperiodische Verlustberücksichtigung:** Der Verlustabzug nach § 10d ist zum einen als Verlustrücktrag (§ 10d Abs. 1), zum anderen als Verlustvortrag (§ 10d Abs. 2) ausgestaltet (s. hierzu im Einzelnen § 10d Anm. 50 ff. [zu Abs. 1] und Anm. 100 ff. [zu Abs. 2]). Durch beide Elemente wird die überperiodische Verlustberücksichtigung gewährleistet. Diese enthält jedoch tatbestandliche Beschränkungen, die zu einer endgültigen Nichtberücksichtigung von Verlusten führen kann (sog. Mindestbesteuerung). Der BFH (v. 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016) hat deshalb dem BVerfG die Frage vorgelegt, ob insbes. § 10d Abs. 2 Satz 1 wegen dieser Definitivbelastung gegen den Gleichheitssatz verstößt. Die Entscheidung steht noch aus. Richtigerweise ist von einem Gleichheitsverstoß auszugehen (dazu bereits Anm. 573 sowie § 10d Anm. 12 f.).

**Berücksichtigung in Abs. 4:** Der Gesetzgeber hat seit VZ 1999 angeordnet, dass der Verlustabzug in § 2 Abs. 4 vorzunehmen ist, also nach der Bildung des Gesamtbetrags der Einkünfte, aber vor Abzug von SA und agB. Dies ist sachgerecht, weil aufgrund des Jährlichkeitsprinzips (zu dessen systematischer Bedeutung s. ausführlich Anm. 900) zunächst zu ermitteln ist, wie hoch die stpfl. Einkünfte bezogen auf den zu steuernden VZ sind. Erst danach können Aspekte der überperiodischen Berücksichtigung von Abzugsbeträgen greifen. Eine Berücksichtigung vor den SA und agB ist systematisch ebenfalls sachgerecht (dazu BFH v. 14.8.2008 – IX B 247/07, BFH/NV 2008, 1147; v. 9.4.2010 – IX B 191/09, BFH/NV 2010, 1270; sowie Anm. 816).

**3. Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen**

808

**Subjektives Nettoprinzip:** Die Abzugsmöglichkeit für SA und agB folgt der verfassungsrechtl. Verpflichtung zur Berücksichtigung solcher privater Aufwendungen, die für den Stpfl. unvermeidbar und zwangsläufig entstehen und die für ihn indisponibel sind (s. etwa BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125; auch KIRCHHOF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 2 Rn. 100 mwN). Die Abziehbarkeit von SA ergibt sich hierbei bereits aus dem Vorliegen des abschließend definierten gesetzlichen Abzugstatbestands. Über die Enumeration hinaus kommt ein Abzug von SA nicht in Betracht (BFH v. 4.2.2010 – X R 10/08, BStBl. II 2010, 617). Die agB sind hingegen dadurch gekennzeichnet, dass sie im Einzelfall gegenüber den Kosten normaler Lebensführung als außergewöhnlich hoch anzusehen sind und sich der Stpfl. ihnen gleichwohl nicht entziehen kann.

**Sonderausgaben** dienen der Gewährleistung des subjektiven Nettoprinzips, indem indisponible Privataufwendungen zum Abzug von der Bemessungsgrundlage zugelassen werden (s. § 10 Anm. 8; zu den einzelnen Tatbeständen s. § 10 Anm. 30 ff.). Die Abzugsfähigkeit von SA wird durch Abs. 4 nicht mit konstitutiver Wirkung angeordnet. Vielmehr setzt die Vorschrift die in den §§ 10 ff. angeordnete Abzugsfähigkeit um. Insoweit wird also auf die entsprechenden Tatbestände verwiesen. Lediglich die Abzugsreihenfolge gegenüber anderen Abzugstatbeständen wird von Abs. 4 mit konstitutiver Wirkung normiert (s. Anm. 800). Für die Abzugsfähigkeit nach Abs. 4 kommt es also darauf an, ob bestimmte Ausgaben durch andere gesetzliche Vorschriften als SA oder wie SA (dazu sogleich) zum Abzug zugelassen werden. Dies trifft insbes. zu für die in §§ 10, 10a, 10b und 10c genannten Tatbestände und Beträge.

Zum SA-Abzug bei getrennt veranlagten und bei zusammenveranlagten Ehegatten s. § 26a Anm. 36; § 26b Anm. 39.

Bei beschränkt Stpfl. werden SA nur in sehr eingeschränktem Umfang berücksichtigt; s. dazu § 50 Abs. 1 Satz 4 sowie § 50 Anm. 80 ff.

**Abzugsfähigkeit wie Sonderausgaben:** Die Vorschriften der §§ 10e–10i ließen bzw. lassen den Abzug der dort umschriebenen Beträge „wie Sonderausgaben“ zu. Folgerichtig sind diese Beträge auch von Abs. 4 erfasst. Derzeit sind noch die in den §§ 10f und 10g enthaltenen Regelungen in Kraft. Die übrigen Vorschriften gelten noch für Altfälle.

**Abzug von außergewöhnlichen Belastungen:** Die Abzugsfähigkeit von agB folgt ebenso wie die der SA dem subjektiven Nettoprinzip. Auch hier wirkt Abs. 4 nicht konstitutiv, so dass es für die Anwendbarkeit auf die Vorschriften der §§ 33 ff. ankommt. Von Bedeutung sind insbes. die Vorschriften der §§ 33 (s. ausführlich § 33 Anm. 30 ff.), 33a (§ 33a Anm. 27 ff., 121 ff.) sowie 33b (§ 33b Anm. 21 ff.). Da die Abziehbarkeit von agB vom Gesamtbetrag der Einkünfte bereits in den genannten Vorschriften ausdrücklich geregelt ist, wirkt Abs. 4 hier auch mit Blick auf die Berücksichtigungsreihenfolge lediglich deklaratorisch.

Zum Abzug von agB bei getrennt veranlagten und bei zusammenveranlagten Ehegatten s. § 26a Anm. 52, § 26b Anm. 43.

Bei beschränkt Stpfl. werden agB nicht zum Abzug zugelassen (§ 50 Abs. 1 Satz 3).

#### 809 4. Hinzurechnungen

**Erstattungsüberhänge:** Nach § 10 Abs. 4b Satz 3 ist ein verbleibender Betrag des sich aus den vorstehenden Vorschriften ergebenden Erstattungsüberhangs dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen (dazu näher § 10 Anm. 413). Diese Überhänge sind dementsprechend auf der systematischen Stufe des Abs. 4 zu berücksichtigen, auch wenn sie dort keine ausdrückliche Erwähnung gefunden haben.

**Zuzurechnendes Einkommen nach § 15 AStG:** Auch das zuzurechnende Einkommen nach § 15 AStG gehört zu den auf der Stufe des Abs. 4 zu berücksichtigenden Beträgen. Zu den Einzelheiten s. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Kap. 11; zur Reihenfolge der Berücksichtigung s. Anm. 816.

810–815 Einstweilen frei.

#### 816 5. Reihenfolge der Berücksichtigung

**Reihenfolge der Abzüge** vom Gesamtbetrag der Einkünfte:

► *Bis Veranlagungszeitraum 1998* war die Reihenfolge der Abzüge gesetzlich nicht geregelt. Nach Meinung der FinVerw. und der hM im Schrifttum sollte sie in der für den Stpfl. günstigsten Weise erfolgen. Aus diesem Grund wurde der Verlustabzug nach § 10d an letzter Stelle vorgenommen.

► *Ab Veranlagungszeitraum 1999* ist die Reihenfolge von § 10d Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 2 dergestalt vorgegeben, dass Verlustrücktrag und Verlustvortrag vorrangig vor SA, agB und sonstigen Abzugsbeträgen vorgenommen werden muss; s. auch R 2 EStR 2012. Diese Reihenfolge wurde vom BFH als verfas-

sungskonform bewertet, weil die Verlustberücksichtigung dem objektiven Nettoprinzip zuzuordnen sei, SA und agB hingegen dem subjektiven Nettoprinzip. Erwerbsaufwendungen seien aber schon aus systematischen Gesichtspunkte immer vor privat veranlassten Aufwendungen zu berücksichtigen (BFH v. 14.8.2008 – IX B 247/07, BFH/NV 2008, 1147; v. 9.4.2010 – IX B 191/09, BFH/NV 2010, 1270). Dem ist zuzustimmen.

**Hinzurechnung nach § 15 AStG:** Nach BFH v. 5.11.1992 (I R 39/92, BStBl. II 1993, 388) ist der um die SA und die agB verminderte Gesamtbetrag der Einkünfte beim Zurechnungsempfänger um das zuzurechnende Einkommen zu erhöhen. Daraus folgt, dass die Hinzurechnung den entsprechenden Abzügen nachfolgt.

Einstweilen frei.

817–849

## F. Erläuterungen zu Abs. 5: Zu versteuerndes Einkommen

### I. Begriff, Bedeutung und Ermittlung (Abs. 5 Satz 1)

850

**Begriff:** Das zu versteuernde Einkommen (zvE) ist das Ergebnis des Rechengangs „Gesamtbetrag der Einkünfte“ abzüglich Kinderfreibetrag und Betreuungsfreibetrag (§ 32 Abs. 6) sowie der „sonstigen vom Einkommen abzuziehenden Beträge“. Mit der allgemeinen Verweisung auf „sonstige“ Abzüge wird die Richtigkeit des Gesetzestextes im Fall von Gesetzesänderungen gewahrt.

**Bedeutung:** Das zvE „bildet die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer“; dh., die Höhe der tariflichen ESt richtet sich nach dem zvE (s. § 32a). Das „zu versteuernde Einkommen“ ist auch von Bedeutung für den ProgrVorb. (§ 32b), für die Tarifbegrenzung bei gewerblichen Einkünften (§ 32c, bis VZ 2000/2001) sowie für die außerordentlichen Einkünfte (§ 34). Weiter bildet das „zu versteuernde Einkommen“ die maßgebende Größe für die Gewährung einer Wohnungsbauprämie nach § 2a Satz 1 WoPG und für die Arbeitnehmersparzulage nach § 13 Abs. 1 des 5. VermBG. Die sich nach § 32a ergebende Jahrestabelle war vor der Änderung des Abs. 7 Satz 3 auch dann anzuwenden, wenn das zvE nur nach den Besteuerungsgrundlagen eines Teils eines Jahres ermittelt worden war, s. Anm. 915.

**Bei beschränkter Steuerpflichtigen** bemisst sich die ESt, soweit sie nicht bei abzugspflichtigen Einkünften als durch den StAbzug abgegolten gilt (§ 50 Abs. 2), nach dem Einkommen, auf das die Grundtabelle anzuwenden ist.

**Ermittlung des zu versteuernden Einkommens:** Vom Einkommen (s. Anm. 800) sind der Kinderfreibetrag (§ 32 Abs. 6) und der Betreuungsfreibetrag (§ 32 Abs. 6) sowie „sonstige Beträge“ abzuziehen. Als sonstiger Betrag in diesem Sinne ist der Härteausgleich nach § 46 Abs. 3 EStG, § 70 EStDV zu nennen.

851 **II. Anknüpfen anderer Gesetze an das zu versteuernde Einkommen (Abs. 5 Satz 2)**

**Familienleistungsausgleich – Optionsmodell:** Nach § 31 wird die stl. Freistellung des Kinder-Existenzminimums einschließlich des Betreuungsbedarfs durch eine Verknüpfung des als Steuervergütung geregelten Kindergeldes des X. Abschnitts mit den Freibeträgen nach § 32 Abs. 6 in der Weise bewirkt, dass die für den Stpfl. günstigste Lösung (Freibeträge oder Kindergeld) bei der EStVeranlagung von Amts wegen berücksichtigt wird (Optionsmodell).

**Anknüpfen anderer Gesetze:** Knüpfen nun andere Gesetze an den Begriff des zu versteuernden Einkommens an, ist dieses stets unter Abzug der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 zu ermitteln, auch wenn tatsächlich Kindergeld bezogen wurde oder die Gewährung von Kindergeld bei der EStVeranlagung die günstigere Lösung für den Stpfl. ist.

852–869 Einstweilen frei.

**G. Erläuterungen zu Abs. 5a:  
Anknüpfen außersteuerlicher Rechtsnormen**

870 **I. Bedeutung**

Durch das in § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 eingeführte Halbeinkünfteverfahren (nun: Teileinkünfteverfahren) änderte sich die Höhe der in den Abs. 2 bis 4 definierten Begriffe „Einkünfte“, „Summe der Einkünfte“, „Gesamtbetrag der Einkünfte“, „Einkommen“ und „zu versteuerndes Einkommen“. Während die 1999 eingeführte Mindestbesteuerung idR zu einer Erhöhung der mit diesen Begriffen verbundenen Bezugsgrößen geführt hatte, minderten sich die Beträge durch das Teileinkünfteverfahren.

Knüpfen nun außerstl. Rechtsnormen, idR Leistungsgesetze, an diese Begriffe an, so kann sich mit den Neuregelungen der Kreis der Berechtigten ändern, wenn das Unterschreiten bestimmter Einkommensgrenzen Anspruchsvoraussetzung ist. Um zu verhindern, dass sich die Zahl eventueller Leistungsberechtigter erhöht, wurde § 2 Abs. 5a durch das StSenkG v. 23.10.2000 (s. Anm. 5) eingeführt.

Derselbe Effekt wie beim Teileinkünfteverfahren tritt bei der ab dem 1.1.2009 eingeführten Abgeltungsteuer ein. Auch hier werden die entsprechenden Minderungseffekte durch die mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (s. Anm. 5) eingefügten Ergänzungen wieder rückgängig gemacht.

871 **II. Tatbestand und Rechtsfolge des Abs. 5a**

**Außersteuerliche:** Der Begriff „außersteuerlich“ ist gesetzlich nicht definiert. Nach der Begründung zum StSenkG (Beschlussempfehlung und Bericht des FinAussch., BTDrucks 14/3366 zu Art. 1 Nr. 1) sind außerstl. Rechtsnormen solche, für die die AO nicht unmittelbar anwendbar ist. Dies ergibt sich aus § 1 Abs. 1 AO, der den sachlichen Anwendungsbereich auf Steuern beschränkt.

Auch Gesetze, die die AO für entsprechend anwendbar erklären, sind keine stl. Rechtsnormen, denn ihr Regelungsgegenstand sind keine Steuern iSd. § 3 AO.

Abs. 5a ist also von der Formulierung enger gefasst als Abs. 5 Satz 2, da dieser allgemein auf „andere Gesetze“ also auch Steuergesetze verweist. Zu den außerstl. Rechtsnormen zählen beispielsweise das EigZulG, das BAFöG, das BErzGG, das VermbG oder das WoPG, das InvZulG 2010. Nach dem Sinn und Zweck der Regelung sollen im wesentlichen Leistungsgesetze betroffen sein. Die allgemein gehaltene Formulierung kann aber auch dazu führen, dass für Rechtsnormen, die einen anderen Regelungsgehalt haben, das Halbeinkünfteverfahren auszuschalten ist.

**Rechtsnormen:** Rechtsnormen sind alle Gesetze im materiellen Sinne, also allgemeinverbindliche Regelungen, die entweder als formelles Gesetz im ordnungsgemäßen Gesetzgebungsverfahren zustande gekommen sind oder als Rechtsverordnungen erlassen wurden. Nicht zu den Rechtsnormen zählen Verwaltungserlasse, da diese nicht allgemeinverbindlich sind, sondern nur für die nachgeordneten Behörden Bindungswirkung entfalten.

**Abweichende Formulierung in Abs. 5 Satz 2:** Trotz der unterschiedlichen Formulierung in Abs. 5 Satz 2, der nicht von Rechtsnormen, sondern von Gesetzen spricht, sind beide Absätze einheitlich dahingehend auszulegen, dass Gesetze im materiellen Sinne gemeint sind. Denn: Beide Vorschriften verfolgen den gleichen Zweck, nämlich der Berechnung etwaiger Ansprüche aus Leistungsgesetzen das korrekte Einkommen des Stpfl. zugrunde zu legen, das nicht im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens und der Abgeltungsteuer künstlich gemindert oder durch das nach § 2 Abs. 6 anzurechnende Kindergeld künstlich vermehrt wurde.

**Abschließende Aufzählung:** Die Begriffe, auf die die Korrekturvorschrift des Abs. 5a in anderen Rechtsnormen anzuwenden ist, sind in Abs. 5a abschließend aufgezählt.

**Für deren Zwecke:** Für die Zwecke dieser außerstl. Regelung heißt nichts anderes, als dass bei diesen Gesetzen, wenn an die gerade definierten Begriffe angeknüpft wird, die Rechtsfolgen des Abs. 5a greifen.

**Rechtsfolge** des Abs. 5a ist, dass die genannten Größen um die nach § 3 Abs. 40 stfreien Beträge und nach §§ 32d Abs. 1 und 43 Abs. 5 nicht der Bemessungsgrundlage nach Abs. 5 unterliegenden Beträge erhöht und um die nach § 3c Abs. 2 nicht berücksichtigten BVMinderungen, BA, Veräußerungskosten oder WK von den BVMehrungen oder Einnahmen der entsprechenden Einkunftsarten gemindert werden.

Die Formulierung „erhöhen sich diese Größen“ bedeutet, dass nicht die gesamte Einkünfteermittlung und Verlustverrechnung neu berechnet werden, sondern dass lediglich eine Addition der in der stl. Veranlagung nicht berücksichtigten Beträge auf die jeweilige Bezugsgröße erfolgt.

**H. Erläuterungen zu Abs. 5b:  
Abgeltungsteuer**

**Schrifttum:** MUSIL, Abzugsbeschränkungen bei der Abgeltungsteuer als steuersystematisches und verfassungsrechtliches Problem, FR 2010, 149; KRÄMER, § 2 Abs. 5b i.d.F. nach dem StVereinfG 2011 – Das „Hin und Her“ der Einbeziehung von Kapitalerträgen, EStB 2012, 105.

**Abkehr von der synthetischen Einkommensteuer:** Abs. 5b wurde durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 in § 2 eingefügt. Auch diese Vorschrift dient der Einfügung der Abgeltungsteuer in die Systematik der ESt. Die Formulierung, wonach Kapitalerträge nicht in die genannten Begriffe einzubeziehen sind, führt zu einer Abkehr von der synthetischen ESt und lässt die Kapitaleinkünfte zu einer eigenen Schedule werden (dazu näher Anm. 16).

**Rechtsnormen dieses Gesetzes:** Während Abs. 5a die Einbeziehung der Kapitaleinkünfte, die der Abgeltungsteuer unterliegen, in die Begriffe „Einkünfte, der Summe der Einkünfte, des Gesamtbetrags der Einkünfte, des Einkommens und dem zu versteuernden Einkommen“ für außerstl. Rechtsnormen anordnet, regelt Abs. 5b, dass diese Einkünfte bei den entsprechenden Begriffen in Rechtsnormen dieses Gesetzes nicht zu berücksichtigen sind. Rechtsnormen dieses Gesetzes sind alle Vorschriften des EStG. Grundsätzlich zählen auch die Abs. 2–5 zu den Rechtsnormen dieses Gesetzes.

**Anknüpfung an Begriffe der Abs. 2–5:** Abs. 5b greift nur bei solchen Rechtsnormen des EStG, die an die Begriffswahl des § 2 Abs. 2–5 anknüpfen, also in ihrem Tatbestand die Begriffe „Einkünfte, der Summe der Einkünfte, des Gesamtbetrags der Einkünfte, des Einkommens und dem zu versteuernden Einkommen“ verwenden. Dies kann einerseits die Vorschrift des § 2 selbst sein, andererseits bezieht sich die Vorschrift auf alle anderen estrechtl. Vorschriften. Innerhalb des § 2 knüpft Abs. 2 nicht an einen der genannten Begriffe an, sondern definiert den Begriff der Einkünfte. Zu den Einkünften zählen auch die Einkünfte aus Kapitalvermögen. Dies wirkt sich jedoch bei der Ermittlung der folgenden für die Besteuerung maßgebenden Größen, die unter Herausrechnung der Einkünfte aus Kapitalvermögen ermittelt werden, nicht aus. Abs. 3 ff. fallen in den Anwendungsbereich des Abs. 5b, weil diese einen der in Abs. 5b genannten Begriffe voraussetzen. Bei Ermittlung der Summe der Einkünfte wie für den Gesamtbetrag der Einkünfte, das Einkommen und das zVE sind die Einkünfte aus Kapitalvermögen für die Ermittlung der weiteren Bemessungsgrundlagen herauszurechnen. Abs. 5b stellt aber auch sicher, dass die Einkünfte aus Kapitalvermögen auch bei den übrigen Normen des EStG, die an die Begriffswahl des § 2 Abs. 2–5 anknüpfen, nicht zu berücksichtigen sind. Dies sind die §§ 10b Abs. 1, § 10d, §§ 24a und 24b, § 25, § 26b, § 32 Abs. 4 Sätze 2 ff., § 32a, §§ 33, 33a, § 39 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b und § 46 Abs. 2 Nr. 1.

**Rechtsfolge:** Liegen die Voraussetzungen des Abs. 5b vor, so sind die Einkünfte, die nach § 32d Abs. 1 und § 43 Abs. 5 der abgeltenden KapErtrSt unterliegen, in die Ermittlung der genannten Beträge nicht einzubeziehen. Sie stehen unabhängig daneben. Diese Rechtsfolge manifestiert die Abkehr von der synthetischen ESt bei den Einkünften aus Kapitalvermögen. Folge ist, dass sie nicht bei der stufenweisen Ermittlung des zVE zu berücksichtigen sind. Mithin werden

von diesen Einkünften keine SA oder agB abgezogen, ebenso wenig wie Abzugsbeträge iSd. Abs. 3 oder Kinderfreibeträge nach § 32 Abs. 6. Der einzige abziehbare private Aufwand ist nach § 32d Abs. 1 die KiSt. Der Stpfl. kann jedoch einen Abzug des privaten Aufwands auf Antrag nach § 32d Abs. 6 herbeiführen, wenn dies für ihn insgesamt günstiger ist. Auch bei der Ermittlung des höchstmöglichen Abzugs nach § 10d werden diese Einkünfte nicht einbezogen. Auch hier kann jedoch die Antragstellung nach § 32d Abs. 6 eine entsprechende Einbeziehung bewirken (zu Anwendungsfällen s. etwa MUSIL, FR 2010, 149).

**Wegfall von Abs. 5b Satz 2:** Im Zuge des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 (s. Anm. 5) ist Satz 2 von Abs. 5b, in dem Ausnahmen von Satz 1 geregelt waren, weggefallen (zu den Folgen näher KRÄMER, EStB 2012, 105).

Einstweilen frei.

873–879

**I. Erläuterungen zu Abs. 6:  
Tarifliche und festzusetzende Einkommensteuer**

**I. Inhalt und Bedeutung von Abs. 6**

880

Abs. 6 enthält Vorschriften über den Rechenweg von der tariflichen zur festzusetzenden ESt. Die Vorschrift ist in den vergangenen Jahren mehrfach geändert worden, vor allem um die Abgeltungsteuer mit zu berücksichtigen, aber auch um anderen gesetzgeberischen Entscheidungen Rechnung zu tragen (s. Anm. 5). Satz 1 regelt die Rechenschritte von der tariflichen zur festzusetzenden ESt (dazu im Einzelnen Anm. 2, Tab. 3). In Satz 2 ist die Hinzurechnung von Zulagenansprüchen nach Abschn. XI geregelt. Satz 3 schließlich sieht für bestimmte Fälle die Hinzurechnung von Kindergeldansprüchen vor.

**II. Begriffe (Abs. 6 Satz 1)**

881

**Tarifliche Einkommensteuer** ist diejenige ESt, die sich durch Anwendung des vollen EStTarifs (§ 32a), ggf. unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts gem. § 32b und des ermäßigten EStTarifs (§ 32c bis VZ 2000/2001, §§ 34, 34b; § 34c Abs. 4 bis VZ 1998; §§ 34e–34g; § 35 aF bis VZ 1998) auf das zvE ergibt (§ 32a).

**Festzusetzende Einkommensteuer** ist die tarifliche ESt, vermindert um den Entlastungsbetrag nach § 32c (bis VZ 2000/2001), die anzurechnenden ausländ. Steuern und die StErmäßigungen sowie vermehrt um die Steuer nach § 32d Abs. 3 und 4, die Steuer nach § 34c Abs. 5 und den Zuschlag nach § 3 Abs. 4 Satz 2 des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes. Zu weiteren zu berücksichtigenden Beträgen s. Anm. 2, Tabelle 3. Zu weiteren Hinzurechnungen s. Sätze 2 und 3.

**Steuer nach § 32d Abs. 1 iVm. § 32d Abs. 3 und 4:** Nach § 32d Abs. 3 sind Kapitalerträge, die nicht der (abgeltenden) KapErtrSt unterlegen haben, in der EStErklärung mit zu erfassen. Da diese aber ebenfalls dem Sondertarif nach § 32d Abs. 1 unterfallen, muss Abs. 6 hier eine Addition mit der Steuer, die auf die übrigen Einkünfte entfällt, vorsehen. Nach § 32d Abs. 4 kann der Stpfl. eine gesonderte Festsetzung der Kapitalerträge, die mit der KapErtrSt abgegolten sein sollen, verlangen. Auch in diesen Fällen bleibt es beim Sondertarif nach

§ 32d Abs. 1, mit der Folge, dass eine Addition mit der im Übrigen festzusetzenden ESt zu erfolgen hat.

### III. Zulagenansprüche (Abs. 6 Satz 2)

**Grundregel:** Nach der Grundregel des Satzes 2 werden Zulagenansprüche nach Abschn. XI der tariflichen ESt hinzugerechnet. Durch diese Regelung, die bereits an speziellerer Stelle anzutreffen und hier nur deklaratorisch wiederholt ist, sollen ungerechtfertigte Doppelvergünstigungen vermieden werden (vgl. RATSCHOW in BLÜMICH, § 2 Rn. 171 [11/2014]).

**Abs. 6 Satz 2 Halbs. 2:** Der Gesetzgeber hat in § 84 Satz 2 durch das Eigenheimrentengesetz v. 29.7.2008 (BGBl. I 2008, 1509) mit Wirkung ab dem 1.8.2008 die einmalig erhöhte Grundzulage für junge Zulagenberechtigte (sog. Berufseinsteiger-Bonus) eingeführt. Der BRat regte deshalb im Gesetzgebungsverfahren zum SteuerbürokratieabbauG an, die einmalig erhöhte Grundzulage nicht in die Günstigerprüfung zwischen SA-Abzug nach § 10a Abs. 2 Satz 3 und Zulagenförderung einzubeziehen, weil die FÄ bei der Veranlagung nicht ohne weitere Ermittlungen erkennen könnten, ob der Stpfl. für das jeweils veranlagte Jahr die erhöhte Grundzulage erhalten habe. Typischerweise werde bei jungen Zulagenberechtigten die stl. Entlastung ohnehin mittels der Zulage und nicht über den SA-Abzug bewirkt. Um einen sonst erheblichen Ermittlungsaufwand der FÄ zu vermeiden, sei es gerechtfertigt, dem Zulagenberechtigten den einmaligen Erhöhungsbetrag ohne Günstigerprüfung zu belassen (BRDrucks. 547/08 [Beschl.], 7). Der FinAussch. des BTags setzte diesen Vorschlag daraufhin in Abs. 6 Satz 2 Halbs. 2 um (Art. 1 Nr. 2a und Nr. 4, BTDrucks. 16/10919, 9f.), um sicherzustellen, dass der einmalige Erhöhungsbetrag nicht gem. § 2 Abs. 6 zu einem Zuschlag führen kann (BTDrucks. 16/10940, 5 und 6). Die Regelung wirkt ausschließlich zugunsten des Zulagenberechtigten: Er erhält in dem besonders geförderten ersten Beitragsjahr die erhöhte Grundzulage. Bei der Günstigerprüfung und Hinzurechnung wird der Berufseinsteiger-Bonus nicht berücksichtigt, dh., der Zulagenberechtigte kann im günstigsten Fall den vollen SA-Abzug gem. § 10a beanspruchen, und muss sich – wenn sein Steuervorteil aus dem SA-Abzug den Betrag der „normalen“ Grundzulage übersteigt – bei Ermittlung der festzusetzenden ESt maximal nur diesen Betrag für die Ermittlung der festzusetzenden ESt hinzurechnen lassen (§ 2 Abs. 6 Satz 2 Halbs. 1; vgl. zur Günstigerprüfung § 10a Anm. 9). Der einmalige Erhöhungsbetrag hingegen verbleibt ihm als Zulage und führt zu keiner Hinzurechnung bei der Ermittlung der festzusetzenden ESt. Die einmalig erhöhte Grundzulage ist gem. § 84 Satz 3 als Bestandteil der Grundzulage für das erste nach dem 31.12.2007 beginnende Beitragsjahr zu gewähren. Die Neuregelung wirkt uE zugunsten von Zulagenberechtigten, die

- bereits vor dem 1.1.2008 zertifizierte Altersvorsorgeverträge abgeschlossen, zu Beginn ihres ersten Beitragsjahres, das nach dem 31.12.2007 beginnen muss, das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet haben und über den 31.12.2007 hinaus Beiträge zahlen;
- nach dem 31.12.2007 erstmals zertifizierte Altersvorsorgebeiträge abschließen und zu Beginn ihres ersten Beitragsjahres das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet haben.

**IV. Hinzurechnung von Kindergeld (Abs. 6 Satz 3)**

883

Satz 3 regelt, dass der Anspruch auf Kindergeld in den Fällen der tariflichen ESt hinzuzurechnen ist, in denen das Einkommen durch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 gemindert wird. Dadurch soll eine sachlich nicht gerechtfertigte Doppelbegünstigung durch Freibeträge und Kindergeld vermieden werden (vgl. auch RATSCHOW in BLÜMICH, § 2 Rn. 171 [2/2012]). Die geänderte Fassung von Satz 3 geht auf die Beschlussempfehlung des FinAussch. des BTags zurück (Art. 1 Nr. 2b laut BTDrucks. 16/10919, 9). Es handelt sich nach der Gesetzesbegründung um eine Folgeänderung und Anpassung des Wortlauts ohne materiell-rechtl. Änderungen (BTDrucks. 16/10940, 5).

Einstweilen frei.

884–899

**J. Erläuterungen zu Abs. 7:  
Abschnittsbesteuerung; Wechsel zwischen  
unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht**

**Schrifttum** (zT mwN): TIPKE, Das Periodizitätsprinzip, *StuW* 1971, 16; SACHSE, Die Abschnittsbesteuerung im deutschen Ertragsteuerrecht – Prinzipien und Ausnahmen, *Diss. Mainz* 1977; GILOY, Zur Periodizität der Einkommensteuer, *FR* 1979, 133; HACKMANN, Die Besteuerung des Lebensinkommens, *Tübingen* 1979; HACKMANN, Lebensinkommensbesteuerung durch interperiodischen Progressionsausgleich, *StuW* 1980, 318; MITSCHKE, Lebensinkommensbesteuerung durch interperiodischen Progressionsausgleich, *StuW* 1980, 122; MITSCHKE, Textentwurf einer EStG-Änderung zur Lebensinkommensbesteuerung durch interperiodischen Progressionsausgleich, *StuW* 1980, 252; SOMMER, Zweijährige statt einjähriger Veranlagung?, *StuW* 1980, 310; MITSCHKE, Lebensinkommensbesteuerung durch interperiodischen Progressionsausgleich, *StuW* 1981, 255; BIRTEL, Der Zeitfaktor in der Einkommensbesteuerung, *Diss. Bochum* 1982; SCHOLTZ, Der Veranlagungszeitraum bei der Einkommensteuer, *DStZ* 1982, 487; KIRCHHOF, Gutachten F, in *Ständige Deputation des Deutschen Juristentags* (Hrsg.), *Verhandlungen des 57. Dt. Juristentages*, Bd. II, Mainz 1988; LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, *Köln* 1988; MITSCHKE, Ökonomische Analyse einkommensteuerlicher Einkünftermittlung und Alternativen steuerlicher Einkommensperiodisierung, *StuW* 1988, 111; ROSE, Abschnittsbesteuerung und Beurteilungszeitraum, *DB* 1994, 851; DRÜEN, Periodengewinn und Totalgewinn, *Diss. Bochum* 1998; LANG, Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, *DStJG* 24 (2001), 49; JACOB, Abkommensrechtliche Fragen der Einbeziehung inländischer Einkünfte in die einheitliche Veranlagung nach § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG, *FR* 2002, 1113; SABATSCHEUS, Zweifel an der BFH-Rechtsprechung zum Progressionsvorbehalt, *IStR* 2002, 623; WASSERMAYER, Der BFH und der Progressionsvorbehalt, *IStR* 2002, 289; DORENKAMP, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, *Berlin* 2004; ECKHOFF, Verluste im Einkommensteuerrecht, *DStJG* 28 (2005), 11; WENDT, Prinzipien der Verlustberücksichtigung, *DStJG* 28 (2005), 41; KIRCHHOF, Leistungsfähigkeit und Erwerbseinkommen – Zur Rechtfertigung und gerechtfertigten Anwendung des Einkommensteuergesetzes, in TIPKE/SEER/HEY/ENGLISCH (Hrsg.), *FS Joachim Lang*, *Köln* 2010, 451; DESENS, Der Verlust von Verlustvorträgen nach der Mindestbesteuerung, *FR* 2011, 745; ISMER, Prinzipien der Einkünftermittlung – Periodizitätsprinzip, *DStJG* 34 (2011), 91; KUBE, Die intertemporale Verlustverrechnung – Verfassungsrechtlicher Rahmen und legislativer Gestaltungsraum, *DStR* 2011, 1781; TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, *Köln*, 22. Aufl. 2015.

## I. Einkommensteuer als Jahressteuer (Abs. 7 Satz 1)

### 1. Bedeutung der Jahresbesteuerung

#### 900 a) Jahresbesteuerung als technisches oder materielles Prinzip

**Problematik der Jahresbesteuerung** (der Periodizität der ESt): Die ESt soll die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Stpfl. belasten. Diese Belastung progressiv zu gestalten, wird als Gebot der Gerechtigkeit betrachtet. Am Einkommen jeweils des einzelnen Jahres gemessen schwankt aber die Leistungsfähigkeit des einzelnen. Infolge der Erhebung der ESt als Jahressteuer und der Progression des EStTarifs führt das gleiche Einkommen, erzielt in verschiedenen langen Zeiträumen, zu einer Verschiebung der Gesamtbelastung mit ESt; Stpfl. mit – über einen längeren Zeitraum gesehen – gleicher Leistungsfähigkeit werden daher unterschiedlich hoch besteuert. Infolgedessen sind verschiedene Vorschläge zu einer gleichmäßigeren Besteuerung gemacht worden; vgl. das Schrifttum in Einf. ESt. Anm. 17. Zum Billigkeitserlass s. Anm. 907.

**Unterschiedliche Konzeptionen der Jahresbesteuerung:** Im Schrifttum herrscht seit langem Uneinigkeit über die Frage, ob der Charakter der ESt als Jahressteuer einem materiellen Periodizitätsprinzip folgt, oder ob es sich bei der Jahresbesteuerung um ein technisches Prinzip handelt (s. bereits Einf. ESt. Anm. 17). Nach der Begründung zum Entwurf eines EStG 1975 (BTDrucks. 7/1470, 238) ist die ESt „ihrem Wesen nach eine Jahressteuer“. Damit ist indes über den Charakter der Jahresbesteuerung noch wenig ausgesagt. Vielmehr ist zu entscheiden, welche Grundkonzeption zur Bemessung der Leistungsfähigkeit dem EStRecht zugrunde liegt. Nach einer Auffassung ist Maßstab der Leistungsfähigkeit zwingend das Lebenseinkommen, weshalb die Abschnittsbesteuerung lediglich technischen Charakter besitzt;

so insbes. TIPKE, *StuW* 1971, 16; LANG in *DStJG* 24 (2001), 49 (63 ff.); WENDT in *DStJG* 28 (2005), 41 (47 f., 68 f.); HEY in TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 44 mwN.

Nach der Gegenauffassung kann stl. Leistungsfähigkeit sinnvoll nur in Zeitabschnitten bemessen werden, der staatliche Steueranspruch beziehe sich materiell auch nur auf den betreffenden Besteuerungszeitraum;

so insbes. KIRCHHOF, *Gutachten F 57*. Dt. Juristentag, 75; KIRCHHOF, *FS Lang*, 2010, 451 (475 f.); KUBE, *DStR* 2011, 1781 (1783 ff.); auch DRÜEN, *Periodengewinn und Totalgewinn*, 1998, 85 ff., 126 ff.

Die unterschiedlichen Konzeptionen wirken sich insbes. bei der Beurteilung der überperiodischen Verlustberücksichtigung aus. Sieht man das Lebenseinkommen als Leistungsfähigkeitsmaßstab an, so sind Einschränkungen der überperiodischen Verlustberücksichtigung per se rechtfertigungsbedürftig. Auf der Grundlage eines eng verstandenen materiellen Periodizitätsprinzips wäre die überperiodische Verlustberücksichtigung ihrerseits als Systemabweichung zu rechtfertigen (näher DESENS, *FR* 2011, 745; KUBE, *DStR* 2011, 1781).

**Jahresbesteuerung als im Ausgangspunkt technisches Prinzip:** Für einen materiellen Charakter des Periodizitätsprinzips wird die Erkenntnis ins Feld geführt, dass der staatliche Steueranspruch periodisch zu verwirklichen ist, um Rechts- und Finanzierungssicherheit verwirklichen zu können. Allerdings kann nicht außer Betracht bleiben, dass eine strikte Begrenzung der Leistungsfähigkeitsbetrachtung auf die Jahresperiode zu groben Ungerechtigkeiten führen müsste, die gleichheitsrechtl. nicht hinzunehmen wären. Umgekehrt ist die strik-

te Umsetzung einer Lebenseinkommensbesteuerung zwar möglicherweise ökonomisch begründbar, praktisch aber nicht möglich. Es wird deutlich, dass es nicht darum gehen kann, die eine oder andere Konzeption in Reinform umzusetzen. Vielmehr müssen jeweils Abstriche in der einen oder anderen Richtung vollzogen werden, es ist ein Ausgleich zwischen den konfligierenden Anforderungen zu schaffen (ebenso DESENS, FR 2011, 745 [747]; ISMER in DStJG 34 [2011], 91). Dieser Erkenntnis folgt auch der BFH in seinen Vorlagebeschlüssen zur Mindestbesteuerung (BFH v. 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016). Er führt dort aus, dass das Periodizitätsprinzip des § 2 Abs. 7 Sätze 1 und 2 das Nettoprinzip des § 2 Abs. 2 nicht beschränke. Die Möglichkeit des periodenübergreifenden Verlustausgleichs begründe aber nicht ihrerseits eine Bedingung der Besteuerung in der Weise, dass jene erst dann gerechtfertigt sei, wenn das Steuersubjekt gemessen an der Gesamtdauer seines einkommensbezogenen Tätigwerdens bzw. seiner wirtschaftlichen Existenz tatsächlich einen Zuwachs wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit erziele (BFH v. 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016 – Tz. 19). Diesem Ansatz ist zuzustimmen. Ausgangspunkt der Betrachtung ist mithin die Einordnung der Jahresbesteuerung als technisches Prinzip, so dass Grundmaßstab der Leistungsfähigkeitsbetrachtung idealtypisch das Lebenseinkommen ist. Gleichwohl ist das Periodizitätsprinzip nicht wirkungslos. Vielmehr ist mit dem BFH vom Erfordernis eines Ausgleichs der widerstreitenden Prinzipien im Sinne einer wechselseitigen Begrenzung von Periodizitäts- und Nettoprinzip auszugehen (ausführlich in diese Richtung auch DRÜEN, Periodengewinn und Totalgewinn, 1998, 96 ff.).

## b) Rechtstechnische Bedeutung der Jahresbesteuerung

901

**In steuertechnischer Hinsicht** bedeutet die Gestaltung der ESt als Jahressteuer (Abs. 7 Satz 1): Das Kj. ist

- VZ (§ 25 Abs. 1), mit dessen Ablauf die ESt entsteht (§ 36 Abs. 1);
- Bemessungszeitraum; die tarifliche ESt „bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen“ (§ 32a Abs. 1, § 2 Abs. 5 Satz 1);
- Ermittlungszeitraum; die Grundlagen für die Festsetzung der ESt (Abs. 1–6) „sind jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln“ (Abs. 7 Satz 2); s. Anm. 912.

Das Kj. ist auch dann VZ und Ermittlungszeitraum, wenn der StPfl. nur während eines Teils des Kj. Einkünfte erzielt hat oder seine unbeschränkte oder beschränkte EStPflicht nicht während des ganzen Kj. bestanden hat (s. Anm. 912).

**Eröffnung des Insolvenzverfahrens** unterbricht weder den VZ noch den Ermittlungszeitraum (BFH v. 8.6.1972 – IV R 129/66, BStBl. II 1972, 784); s. auch Einf. ESt. Anm. 478 zum Konkurs. Eine Änderung der persönlichen StPflicht beeinflusste den Ermittlungszeitraum nur bis VZ 1995, s. Anm. 912.

Einstweilen frei.

902–904

## 2. Verhältnis zu den Verfahrensvorschriften

905

**Einkommensteuererhebung:** Die Bestimmung der ESt als Jahressteuer durch Abs. 7 wird durch § 25 und die Vorschriften der AO über die Durchführung der Besteuerung in Form einer Veranlagung ergänzt. Zu Anrechnung von Vorauszahlungen, StAbzugsbeträgen und KSt (bis VZ 2001) sowie ggf. Hinzurechnung von ausgezahltem Kindergeld s. § 36. Ausnahmen von der Veranlagung

bestehen bei den Einkünften, bei denen die ESt durch StAbzug als abgegolten gilt (s. § 40 Abs. 3 Satz 3, § 40a Abs. 5, § 40b Abs. 4, § 43 Abs. 5, § 46 Abs. 4, § 50 Abs. 2). Statt einer Veranlagung unter Zugrundelegung der stufenweisen Ermittlung nach § 2 können in bestimmten Fällen Pauschalierung oder ganzer oder teilweiser Erlass der ESt erfolgen (§ 34c Abs. 5, § 50 Abs. 4).

**Lohnsteuererhebung:** Die LSt bildet eine Erhebungsform der ESt. Das LStAufkommen überwiegt das EStAufkommen bei Weitem. Es entsteht die Gefahr eines „Sonder-Einkommensteuerrechts für Arbeitnehmer“. Der Grundsatz des § 2, dass die ESt eine Jahressteuer ist, gilt aber auch für sie: Die JahresLSt wird vom Jahresarbeitslohn erhoben, und zwar so, „dass sie der Einkommensteuer entspricht, die der ArbN schuldet, wenn er ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt“ (§ 38a Abs. 2). Der Grundsatz wird jedoch insoweit durchbrochen, als die ESt für Teile des Arbeitslohns durch den StAbzug als abgegolten gilt. Einzelfragen regeln die §§ 38–42 f. Zum Verhältnis zwischen LStVerfahren und Veranlagungsverfahren s. § 46 Anm. 9.

**Kapitalertragsteuer/Abgeltungsteuer:** Die KapErtrSt ist keine Steuer eigener Art, sondern eine Erhebungsform der ESt (und KSt). Seit der Einführung der Abgeltungsteuer durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 wirkt der Quellenabzug definitiv. Eine Veranlagung findet nicht mehr statt (vgl. § 43 Abs. 5).

**Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen (§ 50a):** Auch die Abzugsteuer nach § 50a ist eine Erhebungsform der ESt und keine Steuer eigener Art. Nach § 50 Abs. 2 Satz 1 hat sie Abgeltungswirkung.

**Zwei-Jahres-Turnus:** Im Entwurf des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 war vorgesehen, dass Personen, die Überschusseinkünfte erzielen, unter bestimmten Voraussetzungen ihre StErklärungen wahlweise nur noch alle zwei Jahre abgeben sollten. Dies wurde mit einer verfahrensmäßigen Entlastung für die Bürger begründet (Begründung zum neu einzufügenden § 25a in BRDrucks. 54/11, 52). Eine Änderung des VZ sollte damit nicht einhergehen. Die Änderung ist am Widerstand des BRats gescheitert.

### 906 3. Durchführung der Jahresbesteuerung

Das Jahressteuerprinzip bewirkt, dass die ESt für ein Jahr ermittelt wird (Kj. als Ermittlungszeitraum, s. Anm. 912, § 25 Anm. 19). Des Weiteren führt es dazu, dass die ESt nach dem Jahreseinkommen bemessen wird (Kj. als Bemessungszeitraum, s. § 25 Anm. 19). Schließlich entsteht nach § 36 Abs. 1 die ESt mit Ablauf des VZ, der nach § 25 Abs. 1 das Kj. ist (Kj. als VZ, s. § 25 Anm. 18). Zu der Wortlautdivergenz zwischen § 25 Abs. 1 („bezogenes“ Einkommen) und § 2 Abs. 1 Satz 1 („erzielt“) s. Anm. 57.

### 907 4. Milderung von Härten der Jahresbesteuerung

Das EStG mildert in einigen Fällen die Härten, die sich durch die Besteuerung nach Jahresabschnitten in Verbindung mit der EStProgression ergeben, und zwar durch StBefreiungen oder StErmäßigungen sowie durch die Möglichkeit der Verlagerung.

**Steuerbefreiungen oder -ermäßigungen:**

- bei bestimmten Veräußerungsgewinnen, da sie regelmäßig eine zusammengeballte Aufdeckung von mehrjährig angesammelten stillen Reserven enthalten (§§ 14, 14a, 16, 17, 18 Abs. 3 iVm. § 34 Abs. 2 Nr. 1);
- bei bestimmten außerordentlichen Einnahmen oder Einkünften wegen ihrer zeitlichen Zusammenballung (§ 3 Nr. 9 und 10; §§ 24 Nr. 1 und 3, 34 Abs. 2 Nr. 2, 3; § 34 Abs. 2 Nr. 4, 5; § 34b).

**Zeitliche Verlagerung:**

▶ *Gegenstand der Verlagerung*

- Verlagerung von Verlusten (§ 10d; zum Verlustabzug als nicht nur wirtschaftspolitisch motivierter Vorschrift, sondern als Durchbrechung der Abschnittbesteuerung aus Gründen der Steuergerechtigkeit s. § 10d Anm. 10 ff.);
- Verlagerung der Aufdeckung stiller Reserven (§§ 6b, 6c; s. auch § 5 Anm. 659 über Rücklage für Ersatzbeschaffung).

▶ *Zeitliche Verlagerungen im Interesse einer besseren Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit* erfolgen zB auch in folgenden Fällen:

- bei regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen und Ausgaben (§ 11, Berücksichtigung im Jahr der Leistung statt im Jahr des Zuflusses);
- beim Abzug von Vorsorgeaufwendungen als SA (§ 10 Abs. 1 Nr. 2, 3, § 10a).

▶ *Zeitliche Verlagerungen im Interesse des Arbeitgebers:* Siehe § 11 Abs. 1 Satz 4, § 38a Abs. 1 Satz 2 (laufender Arbeitslohn gilt in demjenigen Kj. als bezogen, in dem der Lohnzahlungszeitraum oder Lohnabrechnungszeitraum endet).

**Billigkeitserlass:** Bei einem progressiven StTarif können sich im Extremfall unbillige Härten aus dem Periodizitätsprinzip ergeben, so dass ein Erlass geboten ist (so uE zu Recht HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 44; SEER in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 21 Rn. 329 ff.). Eine Unbilligkeit kann aber nicht damit begründet werden, dass eine Rechtsfrage in einem späteren Jahr anders beurteilt wird und dann zu einer niedrigeren bzw. gar keiner Steuer führt (BFH v. 22.9.1976 – I R 68/74, BStBl. II 1977, 15). Es ist auch verfassungsgemäß, dass bei Abschnittsteuern die jährlichen Steueransprüche ein jeweils unterschiedliches rechtl. Schicksal haben können (BVerfG v. 8.3.1977 – 1 BvR 1001/76, StRK AO 1977 § 169 R. 1)

Einstweilen frei.

908–909

**II. Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für ein Kalenderjahr (Abs. 7 Satz 2)**

**1. Bedeutung von Abs. 7 Satz 2**

910

Nach Abs. 1 Satz 1 unterliegen der ESt die „Einkünfte, die der Steuerpflichtige ... erzielt“. Nach Abs. 7 Satz 2 sind „die Grundlagen“ für die Festsetzung der ESt – besonders also die Einkünfte, die der Stpfl. erzielt (Gewinn oder Verlust und Unterschied zwischen Einnahmen und WK, Abs. 2) – „jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln“. Damit wird also der zeitliche Bezug zwischen der Erzielung der Einkünfte und ihrer Ermittlung für die Zwecke der ESt hergestellt.

911 **2. Verhältnis zu anderen Vorschriften**

Auf den Ermittlungszeitraum eines Jahres sind auch andere Regelungen des EStG abgestimmt:

- Der BV-Vergleich gem. § 4 Abs. 1 erfolgt nach Wj. (§ 4a); das Wj. umfasst regelmäßig zwölf Monate (§ 8b Satz 1 EStDV);
- die AfA bemisst sich nach Jahresbeträgen (§ 7 Abs. 1);
- die Höchstbeträge für Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 3) ab VZ 1993; zur Rechtslage bis einschließlich VZ 1992 s. BFH v. 1.4.1998 (X R 154/94, BFH/NV 1998, 1349);
- Freibeträge und Freigrenzen (s. Anm. 515) gelten für ein Jahr;
- die Pauschbeträge für WK (§ 9a), für SA (§ 10c) und für agB (§§ 33a und 33b) sind nach den durchschnittlichen Aufwendungen eines Jahres berechnet;
- Freibeträge nach § 32 Abs. 6 und Tarif (§ 32a) sind auf ein Jahr bezogen.

912 **3. Kalenderjahr als Ermittlungszeitraum**

**Das Kalenderjahr** ist Ermittlungszeitraum (vgl. auch § 25 Anm. 19). Dies gilt für alle Besteuerungsgrundlagen. Allerdings sind Gewinne von Land- und Forstwirten sowie Gewerbetreibenden gem. § 4a Abs. 1 Satz 1 „nach dem Wirtschaftsjahr zu ermitteln“. Soweit das Kj. dem Wj. entspricht, entsprechen sich Abs. 7 Satz 2 und § 4a. Soweit das Wj. vom Kj. abweicht, regelt § 4a Abs. 2, wie der Gewinn des Wj. „bei der Ermittlung des Einkommens ... zu berücksichtigen“ ist, und leitet damit auf das Kj. als Ermittlungszeitraum über. Dies gilt auch bei Bildung eines Rumpf-Wj. (§ 6 EStDV) bei Eröffnung, Erwerb, Aufgabe oder Veräußerung eines Betriebs bzw. bei Änderung des Abschlusszeitpunkts (§ 8b EStDV).

Die Konkursöffnung unterbricht nicht den Ermittlungszeitraum (BFH v. 8.6.1972 – IV R 129/66, BStBl. II 1972, 784). Gleiches gilt für die Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

**Ermittlungszeitraum** ist der Zeitraum, für den die Besteuerungsgrundlagen ermittelt werden. Maßgebend sind die in das Kj. fallenden tatsächlichen, in Abs. 1 bis 6 aufgezählten und die sonstigen Besteuerungsgrundlagen. Hat der Stpfl. nur während eines Teils des Kj. Einkünfte bezogen, so erfolgt keine Umrechnung des Einkommens auf einen Jahresbetrag und keine anteilige Erhebung der ESt, etwa zur Berücksichtigung der Tarifprogression (Begründung zu § 4 RegE BTDrucks. 7/1470, 239).

**Kein abgekürzter Ermittlungszeitraum mehr:** Bis zu seiner Änderung durch das JStG 1996 v. 11.10.1995 ordnete Abs. 7 Satz 3 einen abgekürzten Ermittlungszeitraum an, wenn die unbeschränkte oder beschränkte StPflcht nicht jeweils während eines ganzen Kj. bestanden hat, etwa durch Geburt, Tod, Zuzug oder Wegzug. Dies hatte ua. zur Folge, dass der Jahrestarif auf ein Teiljahreseinkommen angewendet wurde. Eine Umrechnung des Teiljahreseinkommens fand nicht statt. Ab VZ 1996 erfolgt in diesen Fällen keine Verkürzung des Ermittlungszeitraums mehr. Zum Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter StPflcht s. Anm. 915 ff.

**Die zeitliche Zuordnung auf das Kalenderjahr** erfolgt bei Überschusseinkünften und SA nach dem Zu- bzw. Abflussprinzip (über agB s. § 33 Anm. 52) und bei Gewinneinkünften entsprechend den gem. § 5 Abs. 1 maßgeblichen

### III. Unbeschränkte/beschränkte StPflcht (Satz 3) Anm. 912–915 § 2

GoB gem. dem Realisations- und Imparitätsprinzip. Eine Ausnahme bildet die vereinfachte Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3, die dem Grundsatz nach dem Zu- bzw. Abflussprinzip folgt.

#### 4. Ermittlung der Grundlagen für die Festsetzung der Einkommensteuer 913

Nach Abs. 7 Satz 2 sind alle Bestandteile der Bemessungsgrundlage von den Einkünften über Summe und Gesamtbetrag der Einkünfte bis hin zum Einkommen und zvE (Abs. 2 bis 6) für das Kj. zu ermitteln. Dies gilt für positive wie negative Einkünfte und die davon vorzunehmenden Abzüge (SA, agB und Freibeträge). Soweit gem. § 4a Abs. 1 ein vom Kj. abweichendes Wj. maßgebend ist, erfolgt gem. § 4a Abs. 2 eine Überleitung auf das Kj.

Abweichende Beurteilung der Grundlagen für die ESt in verschiedenen VZ ist möglich, weil eine Bindungswirkung nur in Ausnahmefällen nach den Grundsätzen von TuG in Betracht kommt. Dies ist auch verfassungsgemäß (BVerfG v. 8.3.1977 – 1 BvR 1001/76, StRK AO 1977 § 169 R. 1). Es gibt auch kein allgemeines Korrespondenzprinzip im StRecht (s. Anm. 62).

Einstweilen frei.

914

### III. Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht (Abs. 7 Satz 3)

**Schrifttum:** PAUS, Die Neuregelung der beschränkten Steuerpflicht durch das JStG 1996, Inf. 1995, 673; PAUS, Änderungen für beschränkt Steuerpflichtige durch das JStG 1997, Inf. 1997, 327; HORLEMANN, Überblick über das JStG 1997 (Teil II), DStZ 1997, 400; MÖSSNER, Die Neuregelung der temporären Steuerpflicht durch die JStG 1996 und 1997, IStR 1997, 225; JACOB, Abkommensrechtliche Fragen der Einbeziehung inländischer Einkünfte in die einheitliche Veranlagung nach § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG, FR 2002, 1113; SABATSCHEUS, Zweifel an der BFH-Rechtsprechung zum Progressionsvorbehalt, IStR 2002, 623; WASSERMEYER, Der BFH und der Progressionsvorbehalt, IStR 2002, 289.

#### 1. Einbeziehung beschränkt steuerpflichtiger Einkünfte

915

**EStRG 1975 v. 5.8.1974** (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Abs. 7 Satz 3 ordnete bis zu seiner Änderung durch das JStG 1996 v. 11.10.1995 einen abgekürzten Ermittlungszeitraum an, wenn die unbeschränkte oder beschränkte StPflcht nicht jeweils während eines ganzen Kj. bestanden hat. Dies hatte ua. zur Folge, dass der Jahrestarif auf ein Teiljahreseinkommen angewendet wurde.

**JStG 1996 v. 11.10.1995** (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Ab VZ 1996 erfolgt in diesen Fällen keine Verkürzung des Ermittlungszeitraums mehr, es verbleibt vielmehr bei der Regelung des Abs. 7 Satz 2, demzufolge der Ermittlungszeitraum das Kj. ist.

**Abs. 7 Satz 3 idF des JStG 1997 v. 20.12.1996** (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523) ordnet nunmehr an, dass „die während der beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielten inländischen Einkünfte in eine Veranlagung zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht einzubeziehen“ sind. Gegenüber der Regelung des JStG 1996 ist damit keine materiell-rechtl. Änderung verbunden; die Regelung des JStG 1997 ist lediglich klarer und eindeutiger formuliert. Nach der Begründung des Finanzausschusses soll die Änderung klarstellen, dass bei be-

schränkter und unbeschränkter StPflcht während des Kj. die Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 5 Satz 1 aF (jetzt Abs. 2 Satz 1) nicht eintritt (BTDrucks. 13/5952, 44).

## 916 2. Auswirkungen der einheitlichen Veranlagung

Wechselte der Stpfl. im Laufe eines Kj. von der beschränkten zur unbeschränkten StPflcht oder umgekehrt, waren bis einschließlich VZ 1995 für dieses Jahr zwei Veranlagungen mit jeweils abgekürztem Ermittlungszeitraum durchzuführen, so dass der Jahrestarif zweimal auf zwei Teiljahreseinkommen angewendet wurde. Ab VZ 1996 ist im Falle des Wechsels zwischen unbeschränkter und beschränkter StPflcht nur noch eine Veranlagung vorzunehmen.

**Eine vergleichbare Regelung** fand sich im inzwischen aufgehobenen § 50 Abs. 4 Satz 8 idF des GrenzpendlerG v. 24.6.1994 (BGBl. I 1994, 1395; BStBl. I 1994, 440). Steuerpflichtige, die in einem Teil des Kj. beschränkt stpfl. waren und bei denen auf ihren Antrag die Besteuerung nach § 50 Abs. 4 Anwendung fand, galten für das gesamte Kj. als unbeschränkt stpfl., wenn sie in diesem Kj. auch unbeschränkt stpfl. waren.

**Vor- und Nachteile der Rechtslage bis einschließlich Veranlagungszeitraum 1995:** Im Vergleich zur einmaligen Anwendung des Jahrestarifs auf die Summe der beiden Teiljahreseinkommen (= Jahreseinkommen) war die zweimalige Veranlagung mit jeweils abgekürztem Ermittlungszeitraum aufgrund des progressiven Steuertarifs und der doppelten Gewährung etwaiger Freibeträge etc. idR günstiger (krit. hierzu BFH v. 27.7.1994 – I R 25/94, BStBl. II 1995, 127; FR 1995, 228). Ungünstiger war sie aber zum einen im Falle der Verlustentstehung, denn nach hM war weder ein Verlustausgleich zwischen den beiden Veranlagungen eines VZ noch ein Verlustabzug nach § 10d möglich. Zum anderen war die Rechtslage bis einschließlich VZ 1995 insoweit ungünstiger, als WK, die in dem einen abgekürzten Ermittlungszeitraum abflossen und die mit Einnahmen im Zusammenhang standen, die dem anderen abgekürzten Ermittlungszeitraum zuzuordnen waren, nicht abgezogen werden konnten, weil in diesem abgekürzten Ermittlungszeitraum ein gesetzliches WKAbzugsverbot bestand (BFH v. 17.4.1996 – I R 78/95, BStBl. II 1996, 571; FR 1996, 743).

## 917 3. Verhältnis zu den Regelungen über die beschränkte Steuerpflicht

Die Regelungen über die beschränkte StPflcht (§ 1 Abs. 4, §§ 49 ff.) bleiben unberührt, insbes. wird die beschränkte StPflcht nicht durch die unbeschränkte StPflcht ersetzt (missverständlich BTDrucks. 13/1558, 152; Paus, Inf. 1997, 327, die von einer Veranlagung nach den Vorschriften der unbeschränkten StPflcht sprechen). Die während der beschränkten StPflcht erzielten inländ. Einkünfte werden lediglich in die Veranlagung einbezogen, die für die unbeschränkte StPflcht durchzuführen ist. Zum Verhältnis zur Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 2 Satz 1 s. Anm. 924. Zur zeitgleichen Streichung des § 25 Abs. 2 s. § 25 Anm. 29. Zur zeitgleichen Einführung des § 32b Abs. 1 Nr. 2 s. § 32b Anm. 76 ff.

918–920 Einstweilen frei.

#### 4. Einzelfragen der Regelung

##### a) Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht 921

Satz 3 regelt den Fall, dass während eines Kj. eine Person sowohl unbeschränkt als auch beschränkt stpfl. ist. Dies ist nur möglich, wenn von der unbeschränkten zur beschränkten StPflcht oder umgekehrt von der beschränkten zur unbeschränkten StPflcht gewechselt wird.

**Beispiel 1:** Ein ArbN verlegt während eines Kj. seinen Wohnsitz (§ 8 AO) ins Ausland, behält aber seine inländ. Arbeitsstelle bei.

**Unbeschränkte Steuerpflicht:** Unter die unbeschränkte StPflcht fallen die Tatbestände der § 1 Abs. 1 bis 3, § 1a.

**Beschränkte Steuerpflicht:** Zur beschränkten StPflcht zählen nicht nur die Fälle des § 1 Abs. 4, sondern auch die der sog. erweiterten beschränkten StPflcht nach §§ 2, 5 AStG.

**Mehrmaliger Wechsel der Steuerpflicht im selben Kalenderjahr** ist möglich und führt zu einer Veranlagung.

**Beispiel 2:** Ein ArbN verlegt im Frühjahr seinen Wohnsitz ins Ausland, behält seine inländ. Arbeitsstätte bei und verlegt – entgegen seiner ursprünglichen Absicht – im Herbst desselben Kj. seinen Wohnsitz wieder zurück ins Inland.

##### b) Nur noch eine Veranlagung 922

Im Rahmen dieser Veranlagung werden die während der beschränkten StPflcht erzielten inländ. Einkünfte zu den während der unbeschränkten StPflcht erzielten Einkünften hinzuaddiert. Erst dann wird im Veranlagungsschema des § 2 fortgefahren, so dass der Grundfreibetrag, etwaige andere Freibeträge und der Jahrestarif nur einmal – und nicht wie bis einschließlich VZ 1995 doppelt – zur Anwendung gelangen.

##### c) Ermittlung der Einkünfte bzw. der Besteuerungsgrundlagen 923

Die während der beschränkten StPflcht erzielten inländ. Einkünfte sind unabhängig von der während der unbeschränkten StPflcht erzielten Einkünfte nach den für die beschränkte StPflcht maßgebenden Vorschriften der § 1 Abs. 4, §§ 49 ff. zu ermitteln. Ermittlungszeitraum ist dabei das Kj. Das bedeutet, dass Zu- und Abflüsse auch außerhalb des Zeitraums der beschränkten StPflcht in die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen Eingang finden, sofern sie dem Kj. des Wechsels der StPflcht zugeordnet werden können. Umgekehrt sind die während der unbeschränkten StPflcht erzielten Einkünfte unabhängig von den während der beschränkten StPflcht erzielten Einkünfte nach dem für die unbeschränkte StPflcht maßgebenden Vorschriften (§ 1 Abs. 1–3, §§ 2 ff.) zu ermitteln. Auch hier ist der Ermittlungszeitraum das Kj., so dass es zu überlappenden Ermittlungszeiträumen kommt.

**Eine genaue Zuordnung** der Einkünfte bzw. der Besteuerungsgrundlagen zur unbeschränkten oder zu beschränkten StPflcht ist, soweit Abzugsposten wie WK, SA etc. betroffen sind, idR nicht notwendig, denn die unbeschränkte StPflcht kennt keine über die beschränkte StPflcht hinausgehenden Restriktionen, so dass die Abzugsposten jedenfalls im Rahmen der unbeschränkten StPflcht ihre Berücksichtigung finden.

**Beispiel 1:** Ein ArbN wohnt im Ausland und arbeitet in Deutschland. Am 1.5.00 zieht er nach Deutschland. Im Juli 00 fließen WK ab, die sich wirtschaftlich auf die Zeit vom 1.1. bis 30.4.00 beziehen. Ob die WK im Rahmen der unbeschränkten oder der beschränkten StPflcht berücksichtigt werden, hat auf die Höhe der Einkünfte und auf die festzusetzende ESt keinen Einfluss.

**Beispiel 2** (BFH v. 17.4.1996 – I R 78/95, BStBl. II 1996, 571; FR 1996, 743 nachgebildet): Ein Bezieher von inländ. Einkünften aus Kapitalvermögen, die der Kap-ErtrSt unterliegen, erzielt am 3.7.00 Einnahmen im Rahmen dieser Einkünfte. Er zieht am 12.9.00 von Deutschland in die Schweiz. Im Dezember 00 fließen WK im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen ab, die sich wirtschaftlich auf das ganze Kj. beziehen. Eine Aufteilung und eine genaue Zuordnung der WK kann unterbleiben. Die WK können in vollem Umfang im Rahmen der unbeschränkten StPflcht abgezogen werden, da der Ermittlungszeitraum das Kj. ist. Die Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 2 Satz 1 greift nicht (anders noch in BFH v. 17.4.1996 – I R 78/95, BStBl. II 1996, 571; FR 1996, 743, das zur Rechtslage bis einschließlich VZ 1995 erging).

Dieser Verzicht auf eine genaue Zuordnung führt nicht zu einer Veranlagung nach den Vorschriften der unbeschränkten StPflcht (missverständlich BTDrucks. 13/1558, 152; PAUS, Inf. 1997, 327). Vielmehr verbleibt es bei den Grundsätzen der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für beschränkt StPfl., also Erfassung nur inländ. Einkünfte, beschränkte Abziehbarkeit von BA bzw. WK etc. Die während der beschränkten StPflcht erzielten inländ. Einkünfte werden lediglich in die Veranlagung einbezogen, die für die unbeschränkte StPflcht durchzuführen ist.

#### 924 d) Keine Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 2

Zunächst wurde nach dem JStG 1996 keine explizite Regelung dahingehend getroffen, ob die Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 2 für Einkünfte, die dem StAbzug unterliegen, auch im Fall des Wechsels zwischen unbeschränkter und beschränkter StPflcht für den Zeitraum der beschränkten StPflcht eintritt. Der Wortlaut des § 50 Abs. 2 Satz 1 („Die Einkommensteuer für Einkünfte ... gilt bei beschränkter Steuerpflichtigen durch den Steuerabzug als abgegolten“) und der Wortlaut des § 2 Abs. 7 Satz 3 („... so sind die ... inländischen Einkünfte den ... erzielten Einkünften hinzuzurechnen“) waren insoweit widersprüchlich. Gleichwohl war schon nach der alten Fassung § 2 Abs. 7 Satz 3 als *lex specialis* vorrangig. Nach der erneuten Änderung ist nun klargestellt, dass eine Abgeltungswirkung nicht in Betracht kommt;

vgl. HORLEMANN, DStZ 1997, 400; PAUS, Inf. 1997, 327; MÖSSNER, IStR 1997, 225 (227), krit. zur systematischen Stellung der Klarstellung: § 50 Abs. 2 wäre besser gewesen).

#### 925 e) Anwendung des Progressionsvorbehalts

In § 32b Abs. 1 Nr. 2 ist geregelt, dass der Progressionsvorbehalt auf solche ausländ. Einkünfte anzuwenden ist, die im VZ nicht der deutschen ESt unterlegen haben. Dies gilt kraft ausdrücklicher gesetzlicher Verweisung insbes. für die in § 2 Abs. 7 Satz 3 geregelten Fälle. Der BFH (v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302; s. auch BFH v. 19.11.2003 – I R 19/03, BStBl. II 2004, 549) will die Regelung unabhängig davon angewendet wissen, ob ein DBA Deutschland ausdrücklich ein Besteuerungsrecht mit Progressionsvorbehalt einräumt. Entscheidend sei allein, dass das Besteuerungsrecht als solches bei Deutschland liege. Die Folgefrage der Anwendung eines Progressionsvorbehalts entscheide sich allein nach innerstaatlichem Recht. Diese Sichtweise hat dem BFH in der Literatur Kritik eingetragen. Die Abkommensregelungen seien vorrangig anzuwenden; eine Anwendung des innerstaatlichen Progressionsvorbehalts verbiete sich (so JACOB, FR 2002, 1113; SABATSCHEUS, IStR 2002, 623). Dem treten wiederum andere zu Recht entgegen (WASSERMEYER, IStR 2002, 289). Den Ausführungen des BFH ist in vollem Umfang zu folgen.

926–939 Einstweilen frei.

**K. Erläuterungen zu Abs. 8:  
Lebenspartnerschaft**

**Schrifttum:** CHRIST, Gleichbehandlung von Verheirateten und eingetragenen Lebenspartnern verfassungswidrig, FamRB 2013, 257; GEBHARDT, „Gleich und gleich gesellt sich gern“ – Folgen der BVerfG-Entscheidung zur Zusammenveranlagung eingetragener Lebenspartner, EStB 2013, 315; GREITE, Anmerkung, FR 2013, 723; MERKT, Die Gleichstellung der eingetragenen Lebenspartnerschaft mit der Ehe im Einkommensteuerrecht, DSStR 2013, 2312.

### I. Anlass und Bedeutung der Regelung

940

**Entscheidung des BVerfG als Grund der Änderung:** Mit Beschluss v. 7.5. 2013 (2 BvR 909/06, BGBl. I 2013, 1647; FR 2013, 712, mit krit. Anm. GREITE, FR 2013, 723) hat das BVerfG festgestellt, dass die Ungleichbehandlung von Verheirateten und eingetragenen Lebenspartnern in den Vorschriften der §§ 26, 26b, 32a Abs. 5 zum Ehegattensplitting mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG nicht vereinbar ist. Art. 3 Abs. 1 GG gebiete es, alle Menschen vor dem Gesetz gleich zu behandeln sowie wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen könnten sich unterschiedlich strenge Begrenzungen für den Gesetzgeber ergeben. Mit Blick auf die hier vorliegende Differenzierung zwischen Personengruppen nach sexueller Orientierung sei ein strenger Verhältnismäßigkeitsmaßstab anzuwenden. Vor diesem Hintergrund stellten die Vorschriften über das Ehegattensplitting eine mittelbare Ungleichbehandlung wegen der sexuellen Orientierung dar. Diese Ungleichbehandlung könne nicht aus dem Schutz von Ehe und Familie nach Art. 6 Abs. 1 GG gerechtfertigt werden. Zwar gebe es eine weite Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers. Jedoch ergebe sich aus dem Schutzgebot zugunsten der Ehe keine Rechtfertigung für die Differenzierung, weil die Unterschiede zwischen Ehe und eingetragener Lebenspartnerschaft nicht hinreichend groß seien. Weder der Normzweck noch die familienpolitische Intention der Splittingvorschriften könnten schließlich die Ungleichbehandlung zulasten gleichgeschlechtlicher Partner rechtfertigen. Als Rechtsfolge des Gleichheitsverstößes stellte das BVerfG die Unvereinbarkeit der angegriffenen Normen mit dem GG fest. Der Gesetzgeber sei verpflichtet, den Verfassungsverstöß rückwirkend auszuräumen. Eine Einschränkung der Rückwirkung aus Gründen der Haushaltssicherung sei nicht geboten.

**Umsetzung durch den Gesetzgeber:** Der Gesetzgeber war nach der Entscheidung des BVerfG zu einer schnellen Umsetzung der getroffenen Feststellungen angehalten. Zwar hatte das Gericht keine Umsetzungsfrist erlassen. Aufgrund der uneingeschränkten Rückwirkungsanordnung bedurfte es jedoch aus Gründen der Rechtssicherheit eines schnellen Tätigwerdens. Die Fraktionen der CDU/CSU und der FDP brachten am 11.6.2013 einen entsprechenden Gesetzentwurf zur Änderung des EStG in den BTag ein (BTDrucks. 17/13870). Der Gesetzentwurf beschränkte sich darauf, in § 2 Abs. 8 die hier besprochene Änderung unter Anordnung einer unbeschränkten Rückwirkung einzufügen. Eine allgemeine Gleichstellung von eingetragenen Lebenspartnern mit Angehörigen iSv. § 15 AO wurde zunächst nicht für sinnvoll gehalten (so die Antwort der BRReg. auf die Kleine Anfrage, BTDrucks. 17/14343). Mittlerweile ist eine weitreichende Anpassung an die Vorgaben des BVerfG auch in anderen Steuer-

rechtsgebieten erfolgt (vgl. das Gesetz zur Anpassung steuerlicher Regelungen an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts v. 18.7.2014, BGBl. I 2014, 1041).

**Anknüpfung an zivilrechtliche Begriffe:** Soweit in Abs. 8 die Begriffe der Ehe und der Ehegatten verwandt werden, sind sie in Anlehnung an ihre zivilrechtl. Bedeutung zu verstehen (vgl. BFH v. 22.4.1998 – X R 163/94, BFH/NV 1999, 24). Der Inhalt der Begriffe der Lebenspartnerschaft und der Lebenspartner entspricht dem des Lebenspartnerschaftsgesetzes v. 16.2.2001 (BGBl. I 2001, 266, zuletzt geändert durch Art. 8 des Gesetzes v. 7.5.2013, BGBl. I 2013, 1122).

**Betroffene Vorschriften im EStG:** Durch Abs. 8 werden andere Vorschriften des EStG modifiziert. Im Einzelnen sind dies die §§ 1a, 2, 3 Nr. 55c, 10 bis 10f, 12 Nr. 2, 13, 14a, 20, 24a bis 26b, 28, 32, 32a, 32c, 32d, 34e bis 34g, 38b bis 39a, 39c, 39e, 40, 45d, 46, 51a, 52, 63 bis 65, 79, 85 bis 87, 89, 92a bis 93). Die Technik einer globalen Ausweitung des Anwendungsbereichs aller Vorschriften des EStG ohne entsprechende Textänderung wird zu Recht kritisiert, da dadurch die Lesbarkeit und Verständlichkeit für den Anwender erheblich erschwert wird (so insbes. RATSCHOW in BLÜMICH, § 2 Rn. 182 [11/2014]). Verfassungswidrig ist diese Vorgehensweise indes nicht. Mittlerweile wurden einzelne Vorschriften des EStG, die von Abs. 8 nicht direkt erfasst wurden, ausdrücklich geändert (s. Art. 1 des Gesetzes zur Anpassung steuerlicher Regelungen an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts v. 18.7.2014, BGBl. I 2014, 1041).

**Vorschriften außerhalb des EStG:** Mit der Formulierung, dass die Regelungen des EStG über Ehegatten auch auf Lebenspartner anzuwenden seien, wird die Geltung von Abs. 8 zunächst ausdrücklich nur auf Normen des EStG beschränkt. Das EStRecht besteht aber aus mehr als dem bloßen Gesetzestext. Das EStG wird durch die EStDV und weitere Ausführungsnormen ergänzt. Nebengesetze ergänzen die Hauptregelung. Zudem ist das EStRecht gerade im Bereich der Familienbesteuerung durch richterrechtl. Normierungen geprägt. Orientiert man sich nur am Wortlaut von Abs. 8, sind diese normativen Festlegungen nicht vom Gleichstellungsgebot erfasst. Das hat zunächst eine Diskussion zur Übertragbarkeit von Abs. 8 auf Normen außerhalb des EStG ausgelöst. Richtigerweise wurde die Norm so verstanden, dass in allen Fällen, die sich auf die Steuerart der ESt beziehen, eine Gleichstellung von Ehegatten und Lebenspartnern zu erfolgen habe (ebenso MERKT, DStR 2013, 2312 [2313]; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 2 Rn. 73). Der Gesetzgeber hat mittlerweile reagiert und die wesentlichen Zweifelsfragen durch eine ausdrückliche Gleichstellung von Lebenspartnerschaften mit der Ehe beseitigt (Gesetz v. 18.7.2014, BGBl. I 2014, 1041).

## II. Probleme der zeitlichen Anwendung

**Rückwirkung für alle nicht bestandskräftigen Fälle:** In § 52 Abs. 2a ist geregelt, dass § 2 Abs. 8 in allen Fällen anzuwenden ist, in denen die ESt noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist. Damit soll eine Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Einführung des Instituts der Lebenspartnerschaft in 2001 entsprechend den Vorgaben in BVerfG v. 7.5.2013 (2 BvR 909/06, BGBl. I 2013, 1647) erreicht werden. Folglich können alle Lebenspartner, deren Veranlagung noch nicht bestandskräftig durchgeführt ist, in den Genuss der Gesetzesänderung kommen (vgl. Gesetzesbegründung, BTDrucks. 17/13870, 6). Im Ergebnis führt die Re-

gelung dazu, dass Abs. 8 noch auf alle Altfälle Anwendung findet, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes noch verfahrensmäßig offen waren. Darüber hinaus ist die Vorschrift für alle Neuveranlagungen ab diesem Zeitpunkt anzuwenden. Nach zutreffender Ansicht des BFH ist Abs. 8 auch auf alle noch nicht bestandskräftigen Kindergeldfestsetzungen anzuwenden (BFH v. 8.8.2013 – VI R 76/12, BStBl. II 2014, 36).

**Einzelfälle der rückwirkenden Anwendung:** Im Einzelnen kommt eine Änderung in folgenden Fällen in Betracht (im Einzelnen s. CHRIST, FamRB 2013, 257; GEBHARDT, EStB 2013, 315):

- Über ein Rechtsmittel wurde noch nicht bestandskräftig entschieden oder eine Veranlagung wurde vorläufig durchgeführt.
- Die EStVeranlagung wurde ruhend gestellt.
- Die Veranlagung ist unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen.
- Für mindestens einen der Lebenspartner ist noch eine Antragsveranlagung möglich oder aus anderen Gründen ist die EStVeranlagung mindestens eines Partners noch offen.

Von fehlender Bestandskraft ist zunächst auszugehen, wenn noch Rechtsmittel bzw. Rechtsbehelfe gegen die Entscheidung eingelegt werden können oder über einen Rechtsbehelf noch keine bestandskräftige bzw. rechtskräftige Entscheidung vorliegt. Wurde also Einspruch eingelegt, über den noch nicht abschließend entschieden wurde, oder ist hierüber ein Klageverfahren anhängig, ist noch eine Zusammenveranlagung möglich. Der Einlegung von Rechtsbehelfen bedurfte es nicht in Fällen, in denen im Hinblick auf die noch ausstehende Entscheidung des BVerfG eine vorläufige Veranlagung nach § 165 AO erfolgte. Die Ruhendstellung erfolgte idR, wenn gegen einen EStBescheid Einspruch eingelegt wurde. Eines Einspruchs bedurfte es ebenfalls nicht, soweit ein Bescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO ergangen ist. Bis zum Ablauf der Festsetzungsverjährungsfrist ist nach § 164 Abs. 2 AO ohne Weiteres eine Änderung möglich (zu Einzelfragen s. CHRIST, FamRB 2013, 257 [258]). Weiterhin ist die Beantragung der Zusammenveranlagung noch solange möglich, wie die Veranlagung gegenüber einem der beiden Lebenspartner noch nicht bestandskräftig ist. Denkbar ist etwa, dass für einen Lebenspartner noch eine freiwillige Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 möglich ist. Dann ist auch die bereits bestandskräftige Veranlagung des anderen Partners wieder zu ändern, weil insoweit ein rückwirkendes Ereignis vorliegt (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO).

