

II. Einkommen

1. Sachliche Voraussetzungen für die Besteuerung

§ 2

Umfang der Besteuerung, Begriffsbestimmungen

idF des EStG 1997 (BGBl. I, 821; BStBl. I, 415), zuletzt geändert durch Ges. zur Regelung der Bemessungsgrundlage für Zuschlagsteuern v. 21. 12. 2000 (BGBl. I, 1978; BStBl. I 2001, 38)

(1) ¹Der 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. ²Zu welcher Einkunftsart die Einkünfte im einzelnen Fall gehören, bestimmt sich nach den §§ 13 bis 24.

(2) Einkünfte sind

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

(3) ¹Die Summe der Einkünfte, vermindert um den Altersentlastungsbeitrag und den Abzug nach § 13 Abs. 3, ist der Gesamtbetrag der Einkünfte. ²Bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte sind zunächst jeweils die Summen der Einkünfte aus jeder Einkunftsart, dann die Summe der positiven Einkünfte zu ermitteln. ³Die Summe der positiven Einkünfte ist, soweit sie den Betrag von 100 000 Deutsche Mark* übersteigt, durch negative Summen der Einkünfte aus anderen Einkunftsarten nur bis zur Hälfte zu mindern. ⁴Die Minderung ist in dem Verhältnis vorzunehmen, in dem die positiven Summen der Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten zur Summe der positiven Einkünfte stehen. ⁵Übersteigt die Summe der negativen Einkünfte den nach Satz 3 ausgleichsfähigen Betrag, sind die negativen Summen der Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten in dem Verhältnis zu berücksichtigen, in dem sie zur Summe der negativen Einkünfte stehen. ⁶Bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26 b zusammen veranlagt werden, sind nicht nach Satz 2 bis 5 ausgeglichene negative Einkünfte des einen Ehegatten dem anderen Ehe-

*) Ab VZ 2002: 51 500 € (Art. 1 Nr. 3, StEuglG v. 19. 12. 2000, BGBl. I, 1790).

gatten zuzurechnen, soweit sie bei diesem nach den Sätzen 2 bis 5 ausgeglichen werden können; können negative Einkünfte des einen Ehegatten bei dem anderen Ehegatten zu weniger als 100 000 Deutsche Mark* ausgeglichen werden, sind die positiven Einkünfte des einen Ehegatten über die Sätze 2 bis 5 hinaus um den Unterschiedsbetrag bis zu einem Höchstbetrag von 100 000 Deutsche Mark* durch die noch nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte dieses Ehegatten zu mindern, soweit der Betrag der Minderungen bei beiden Ehegatten nach den Sätzen 3 bis 6 den Betrag von 200 000 Deutsche Mark** zuzüglich der Hälfte des den Betrag von 200 000 Deutsche Mark** übersteigenden Teils der zusammengefaßten Summe der positiven Einkünfte beider Ehegatten nicht übersteigt.⁷Können negative Einkünfte des einen Ehegatten bei ihm nach Satz 3 zu weniger als 100 000 Deutsche Mark* ausgeglichen werden, sind die positiven Einkünfte des anderen Ehegatten über die Sätze 2 bis 6 hinaus um den Unterschiedsbetrag bis zu einem Höchstbetrag von 100 000 Deutsche Mark* durch die noch nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte des einen Ehegatten zu mindern, soweit der Betrag der Minderungen bei beiden Ehegatten nach den Sätzen 3 bis 7 den Betrag von 200 000 Deutsche Mark** zuzüglich der Hälfte des den Betrag von 200 000 Deutsche Mark** übersteigenden Teils der zusammengefaßten Summe der positiven Einkünfte beider Ehegatten nicht übersteigt.⁸Satz 4 und 5 gilt entsprechend.

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

(5) ¹Das Einkommen, vermindert um die Freibeträge nach § 32 Abs. 6, den Haushaltsfreibetrag nach § 32 Abs. 7 und um die sonstigen vom Einkommen abzuziehenden Beträge, ist das zu versteuernde Einkommen; dieses bildet die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer. ²Knüpfen 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 Abs. 6 zu mindern.

(5 a) 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 § 3 Nr. 40 steuerfreien Beträge und mindern sich um die nach § 3c Abs. 2 nicht abziehbaren Beträge.

(6) ¹Die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um den Entlastungsbetrag nach § 32c, die anzurechnenden ausländischen Steuern und die Steuerermäßigungen, vermehrt um die Steuer nach § 34c Abs. 5, die Nachsteuer nach § 10 Abs. 5 und den Zuschlag nach § 3 Abs. 4 Satz 2 des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes, ist die festzusetzende Einkommensteuer. ²Wurde das Einkommen in Fällen des § 31 um einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 vermindert, ist für die Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer das Kindergeld der tariflichen Einkommensteuer hinzuzurechnen.

(7) ¹Die Einkommensteuer ist eine Jahressteuer. ²Die Grundlagen für ihre Festsetzung sind jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln. ³Besteht während eines Kalenderjahrs sowohl unbeschränkte als auch beschränkte

*) Ab VZ 2002: 51 500 € (Art. 1 Nr. 3, StEuglG v. 19. 12. 2000, BGBl. I, 1790).

**) Ab VZ 2002: 103 000 € (Art. 1 Nr. 3, StEuglG v. 19. 12. 2000, BGBl. I, 1790).

Einkommensteuerpflicht, so sind die während der beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielten inländischen Einkünfte in eine Veranlagung zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht einzubeziehen.

Allg. Erl. und Erl. zu Abs. 1, 2, 4, 5, 6 und 7:

Autor: Dr. Oliver **Zugmaier**, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerrechts-Institut Knoll, München in Fortführung der Kommentierung von Prof. Dr. Arndt **Raupach** und Margret **Schencking**

Erl. zu Abs. 5 a:

Autorin: Dr. Dorothee **Hallerbach**, Rechtsanwältin, Eple, Dr. Hörmann & Kollegen, Augsburg

Erl. zu Abs. 1–3 mit Anhängen zu Abs. 1:

Autoren: Prof. Dr. Arndt **Raupach**, Rechtsanwalt, München
Margret **Schencking**, Rechtsanwältin, München

Anh. 1 zu Abs. 1, Anm. 201–330 (Zurechnung beim Nießbrauch):

Autor: Dr. Rudolf **Jansen**, Richter am BFH a.D., Köln

Gesamtverantwortung: Prof. Dr. Arndt **Raupach**, Rechtsanwalt, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 2
Zugmaier

	Anm.		Anm.
A. Überblick zu § 2		III. Bedeutung des § 2 für allgemeine Besteuerungsgrundsätze der ESt.	
I. Überblick über den Gesetzesaufbau	1	1. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit	11
II. Tabellarische Übersichten zu § 2	2	2. Realisationsprinzip	11a
B. Rechtsentwicklung des § 2	5	3. Nominalwertprinzip	12
C. Bedeutung des § 2		4. Nettoprinzip	13
I. Rechtssystematische Bedeutung des § 2 im EStG	8	5. Grundsatz der Individualbesteuerung	14
II. Bedeutung des § 2 im Rahmen der Einkommens-theorien		6. Halbteilungsgrundsatz	14a
1. Die Entwicklung des Einkommensbegriffs in den früheren EStG	9	IV. Bedeutung des § 2 für die Tatbestandsmäßigkeit (Gesetzmäßigkeit) der Einkommensbesteuerung und die Lehre vom Einkommensteuertatbestand	15
2. Der geltende Einkommensbegriff	10	D. Geltungsbereich des § 2	
		I. Allgemeines	18
		II. Anwendung auf Ehegatten	19
		III. Anwendung bei Auslandsbeziehungen	20

	Anm.
E. Verhältnis des § 2 zu anderen Vorschriften	
I. Verhältnis zu § 1	25
II. Verhältnis zu sonstigen Vorschriften über das Einkommen (§§ 3–24b)	26
III. Verhältnis zu den Vorschriften über Veranlagung, Tarif, Steuerermäßigungen und Steuererhebung (§§ 25–46)	27

	Anm.
IV. Verhältnis zu anderen Steuergesetzen	
1. Verhältnis zur Körperschaftsteuer	30
2. Verhältnis zur Gewerbesteuer	31
3. Verhältnis zur Kirchensteuer	32
4. Verhältnis zur Erbschaftsteuer	33
5. Verhältnis zu zeitweilig erhobenen Steuern	34
6. Verhältnis zu sonstigen Abgaben	35

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

	Anm.
A. Die Erzielung von Einkünften; sieben Einkunftsarten; Umfang der unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht (Abs. 1 Satz 1)	
I. Die Einkünfteerzielung als Steuergegenstand („Der ESt. unterliegen ... Einkünfte ..., die der Stpfl. ... erzielt“)	
1. Der Steuergegenstand und seine Kennzeichnung	
a) Rechtsentwicklung des Abs. 1 Satz 1	50
b) Streitfragen zum Steuergegenstand nach geltendem Recht	51
2. Der Begriff „Einkünfte“	
a) „Einkünfte“ iSd. Abs. 1	53
b) Unterschiedliche Verwendung des Begriffs „Einkünfte“ im EStG	55
3. Die Erzielung von Einkünften	
a) Bedeutung der Einkünfteerzielung	57
b) Begriff der Einkünfte-„Erzielung“	58

	Anm.
c) Abgrenzung zwischen Einkünfteerzielung und Einkommensverwendung	59
4. Die Erzielung von Einkünften durch den Stpfl.	
a) Grundsätzliches	62
b) Keine korrespondierende Besteuerung bei mehreren Stpfl.	63
II. Die Aufzählung von sieben Einkunftsarten (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7)	
1. Abschließende Aufzählung	66
2. Rechtsentwicklung der Einkunftsarten	67
3. Bedeutung der Einkunftsarten	
a) Allgemeines	68
b) Konkretisierung des Begriffs „Einkünfte“ auf Erwerbseinkünfte und Transfereinkünfte im Gegensatz zu nicht steuerbaren Einkünften insbes. der Privatsphäre	69
c) Konkretisierung des Begriffs der „Erzielung“ von Einkünften durch eine Vielzahl von Leistungstatbeständen in den §§ 13–24	72

	Anm.		Anm.
4. Verhältnis zwischen Einkunftsart und „Einkunftsquellen“; Verhältnis zur Quellentheorie . .	76	Preise Preisausschreiben Provision Prozeßzinsen Rentenwettgewinn Rückfluß von Sonderausgaben (SA) und Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen	
5. Nicht unter die sieben Einkunftsarten fallende (nicht steuerbare) Einkünfte		Schadensersatz Schadensversicherung	
a) Allgemeines	79	Schenkung Schmerzensgeld Spielgewinne Sponsoring Sportpreise Streikgelder Termingeschäft Trinkgeldeinnahmen	
b) ABC zur Abgrenzung nichtsteuerbarer Vermögensmehrungen . .	80	Unfallversicherung Unterhaltsleistungen Unterschlagung Verkäufe von Privatvermögen Verlosung Versicherungsleistung Veruntreuung Verzugszinsen Zufallserfindungen Zugewinnausgleichszahlungen Zuschüsse	
Abfindungen			
Amateurspieler			
Aufsichtsratsvergütungen			
Aufwandsentschädigung			
Aussperrungsunterstützungen			
Ausstattung			
Aussteuer			
Bausperre			
Belohnungen			
Bergschäden			
Bestechungsgelder			
Devisentermingeschäfte			
Diebstahl			
Differenzgeschäfte			
Ehrenamt			
Ehrengabe			
Eigenheimzulage			
Eigenprovision			
Erbfall/Erbausinandersetzung			
Erb- und Pflichtteilsverzicht			
Existenzgründer-Zuschuß			
Filmpreise			
Finderlohn			
Gesamtschadigung			
Glücksspiel			
Investitionszulage			
Kapitalabfindung			
Kaufpreisminderung			
Kunstpreis			
Lebensversicherung			
Liebhaberei			
Lohnkostenzuschuß			
Lotteriegewinn			
Nutzungsentschädigung			
Pflege Angehöriger			
		III. Umfang der Einkommensteuerpflicht: Beschränkte und unbeschränkte Einkommensteuerpflicht . . .	81
		1. Sachlicher Umfang der unbeschränkten und der beschränkten EStPflcht.	81
		2. Erfassung von Einkünften „während der Einkommensteuerpflicht . . .	82
		B. Maßgeblichkeit der §§ 13–24 für die Zugehörigkeit von Einkünften zu einer Einkunftsart im Einzelfall (Abs. 1 Satz 2)	
		I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 2	
		1. Allgemeines zu den Tatbestandsmerkmalen des Abs. 1 Satz 2	84

	Anm.		Anm.
2. Bedeutung der Zuordnung zu einer Einkunftsart	85	a) Gesetzliche Grundlage für Typenbegriffe	89
II. Konkretisierung der Einkunftsarten des Satzes 1 durch Verweisung auf §§ 13–24	86	b) Strukturierung des Systems der Einkunftsarten mit Hilfe von Gegentypen	90
III. Die tatbestandmäßige Abgrenzung der Einkunftsarten nach den §§ 13–24 (sog. Einkünftequalifikation)		c) Einkünftequalifikation beim Zusammen treffen mehrerer Tätigkeiten, gemischte Tätigkeit	92
1. Keine Rangordnung der Einkunftsarten	87	IV. Ausdrückliche Gesetzesvorschriften über die Zuordnung zu einer Einkunftsart (Umqualifizierung und Subsidiarität von Einkünften)	95
2. Abgrenzung der Einkunftsarten		V. Die Entscheidung über die Zugehörigkeit der Einkünfte zu einer Einkunftsart „im einzelnen Fall“ als Subsumtionsschluß	
a) Merkmale der Einkunftszielung; Konkurrenzen	88	1. Allgemeines	97
b) Unterscheidungsmerkmale der einzelnen Einkunftsarten	88a	2. Beurteilung durch den Steuerpflichtigen	98
3. Lösung von Abgrenzungsfragen (Einkünftequalifikation) auf der Grundlage von Typusbegriffen		3. Ungeklärter Vermögenszuwachs	99

Anhang 1 zu Abs. 1:
Persönliche Zurechnung von Einkünften
Raupach/Schencking

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zur Zurechnung		2. Verhältnis zu § 12 Nr. 2	111
I. Überblick	100	3. Verhältnis zu § 5 Abs. 1	112
II. Rechtsentwicklung der Zurechnungsgrundsätze	101	B. Begriff und Rechtsgrundlage der Zurechnung	
III. Bedeutung der Zurechnung	104	I. Begriff der Zurechnung	
IV. Geltungsbereich der Zurechnungsgrundsätze		1. Allgemeines	113
1. Allgemeines zum persönlichen und sachlichen Geltungsbereich	107	2. Verhältnis zwischen Zurechnung und Tatbestandsverwirklichung	114
2. Zurechnung bei Auslandsbeziehungen	108	3. Verhältnis zwischen persönlicher Zurechnung und sachlicher bzw. zeitlicher Zurechnung	115
V. Verhältnis zu anderen Vorschriften		II. Rechtsgrundlagen der Zurechnung	
1. Allgemeines	110	1. Abs. 1 Satz 1 als gesetzliche Grundlage	118

Anm.	Anm.
<p>2. Besondere Vorschriften über die Zurechnung von Einkünften 119</p> <p>C. Die Zurechnung von Einkünften beim Steuerpflichtigen aufgrund der Tatbestandsverwirklichung</p> <p>I. Zurechnung aufgrund der Tatbestandsverwirklichung</p> <p>1. Voraussetzungen der Zurechnung</p> <p> a) Allgemeines 125</p> <p> b) Tatbestandsverwirklichung durch Leistungsbewirkung iSd. §§ 13–24 126</p> <p> c) Dispositionsmöglichkeit über die Leistungserstellung als Zurechnungskriterium 130</p> <p> d) Verhältnis zum Zivilrecht 131</p> <p> e) Gegenstand und Inhalt der Dispositionsmöglichkeit 132</p> <p>2. Durchführung der Zurechnung</p> <p> a) Der für die Zurechnung maßgebende Zeitpunkt 133</p> <p> b) Der für die Zurechnung maßgebende Sachverhalt 134</p> <p>II. Gegenstand der Zurechnung</p> <p>1. Einkünfte oder Einnahmen bzw. Ausgaben als Gegenstand der Zurechnung? 135</p> <p>2. Die Zurechnung von Einkünften, Einnahmen und Ausgaben</p> <p> a) Die Zurechnung von Einkünften 136</p> <p> b) Die Zurechnung von Einnahmen und Ausgaben (als Einkunftsbestandteile) nach dem Veranlassungsprinzip 137</p> <p> c) Die Surrogation von Einnahmen 138</p> <p> d) Von Dritten oder für Dritte getragene Aufwendungen 139</p>	<p>3. Bedeutung der Vermögenszurechnung für die Einkünftezurechnung</p> <p> a) Allgemeines 142</p> <p> b) Grundsätze für die Zurechnung von Wirtschaftsgütern ... 143</p> <p> c) Zurechnung von wirtschaftlichem Eigentum 144</p> <p>4. Bedeutung der „Zurechnung einer Einkunftsquelle“ für die Zurechnung der Einkünfte 146</p> <p>5. Die Verfügung über einen Zurechnungsgegenstand</p> <p> a) Verfügung über erzielte Einkünfte ... 150</p> <p> b) Verfügung über einzelne künftige Einkünfte 151</p> <p> c) Verfügung über eine Einkunftsquelle 152</p> <p> d) Verzicht auf Einkünfte 155</p> <p> e) Forderungserlaß 156</p> <p> f) Poolung von Einkünften (Interessengemeinschaft, Gewinngemeinschaft) .. 157</p> <p>III. Der Steuerpflichtige als Zurechnungssubjekt</p> <p>1. Grundsätzliches 158</p> <p>2. Rechtsnachfolge</p> <p> a) Allgemeines 159</p> <p> b) Einzelrechtsnachfolge 160</p> <p> c) Rechtsnachfolge von Todes wegen (insbes. Gesamtrechtsnachfolge) 161</p> <p> d) Steuervergünstigungen bei Rechtsnachfolge 164</p> <p>3. Gemeinschaftliche Einkünfteerzielung</p> <p> a) Allgemeines 165</p> <p> b) Personengesellschaften 166</p> <p> c) Bruchteilsgemeinschaften 167</p> <p>4. Zurechnung bei Interessengleichlauf</p> <p> a) Allgemeines 170</p> <p> b) Zurechnungsbesonderheiten bei Familienpersonengesellschaften 171</p>

	Anm.		Anm.
c) Arbeitsverhältnisse unter nahen Angehörigen	172		
d) Darlehensverhältnisse unter nahen Angehörigen	173		
e) Zurechnung von verdeckten Gewinnausschüttungen	174		
IV. Bedeutung des Güterstands für die Einkünftezurechnung bei Ehegatten		I. Allgemeine Erläuterungen zur Zurechnung beim Nießbrauch	
1. Überblick über das eheliche Güterrecht	180	1. Nießbraucharten	201
2. Bedeutung der einzelnen Güterstände für die Zurechnung von Einkünften		2. Entwicklung der Rechtsprechung	
a) Allgemeines	181	a) Rechtsprechung des RFH und ältere Rechtsprechung des BFH	202
b) Zurechnung von Einkünften bei Zugewinnngemeinschaft	182	b) Nachfolgende Rechtsprechung des BFH: Zurechnung beim Nießbraucher als originär Berechtigtem	203
c) Zurechnung von Einkünften bei Gütertrennung	183	c) Neuere Rechtsprechung des BFH: Zurechnung bei dem, der den Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklicht	204
d) Zurechnung von Einkünften bei Gütergemeinschaft	184	3. Verhältnis der Zurechnungsregeln zu anderen Vorschriften	
e) Zurechnung von Einkünften bei Errungenschaftsgemeinschaft und Fahrnisgemeinschaft	185	a) Verhältnis zu § 12 Nr. 2	210
f) Sonstige Vereinbarungen zwischen Ehegatten	186	b) Verhältnis zu § 42 AO	211
3. Die Einkünftezurechnung auf die Ehegatten bei den einzelnen Einkunftsarten		4. Verhältnis der Einkünftezurechnung zur Zurechnung von Wirtschaftsgütern (Nießbrauch und wirtschaftliches Eigentum)	212
a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb	189	II. Allgemeine Voraussetzungen der Tatbestandsverwirklichung durch den Nießbraucher	
b) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	190	1. Rechtswirksamkeit der Nießbrauchbestellung	213
c) Einkünfte aus selbständiger Arbeit	191	2. Tatsächliche Ausübung des Nießbrauchs	214
d) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	192	3. Dauer des Nießbrauchs	215
e) Einkünfte aus Kapitalvermögen	193	4. Widerrufbarkeit des Nießbrauchs	216
f) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	194	III. Verwirklichung des Tatbestands der Einkünfteerzielung bei den einzelnen Einkunftsarten	
g) Sonstige Einkünfte	195	1. Allgemeine Erläuterungen	231
D. Zurechnung der Einkünfte beim Nießbrauch und bei anderen Nutzungsrechten		2. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	
		a) Grundsatz	232
		b) Entgeltlicher Nießbrauch	233
		c) Unentgeltlicher VorbehaltNießbrauch	234

	Anm.		Anm.
d) Unentgeltlicher Zuwendungsnießbrauch	235	d) Bestellung eines Ergänzungspflegers	306
e) Vermächtnis- und Ertragsnießbrauch	236	e) Vormundschaftsgerichtliche Genehmigung	307
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb		f) Tatsächliche Ausübung	308
a) Grundsatz	240	3. Erweiterungen und Beschränkungen des Nießbrauchs	
b) Nießbrauch an einem Einzelunternehmen . .	241	a) Erweiterungen des Nießbrauchs	309
c) Nießbrauch am Anteil an einer Personengesellschaft	242	b) Dingliche Beschränkung des Nießbrauchs	310
d) Ertragsnießbrauch . .	245	c) Schuldrechtliche Beschränkung des Nießbrauchs	311
e) Nießbrauch am Anspruch auf den Gewinn oder das Auseinandersetzungsguthaben des Gesellschafters	247	4. Nutzungsüberlassung vom Nießbraucher an den Eigentümer	
f) Nießbrauch an einzelnen betrieblich genutzten Wirtschaftsgütern	248	a) Nutzungsüberlassung durch Vermietung oder Verpachtung . . .	313
4. Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit	250	b) Überlassung der Ausübung des Nießbrauchs	314
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen	259	5. Verzicht auf den Nießbrauch	315
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		V. Zurechnung der Einkünfte bei anderen Nutzungsrechten und bei Nutzung ohne Rechtsgrundlage	
a) Grundsatz	270	1. Dingliches Wohnrecht . . .	320
b) Entgeltlicher Nießbrauch	271	2. Schuldrechtliche Nutzungsrechte	321
c) Unentgeltlicher Zuwendungsnießbrauch	273	E. ABC der persönlichen Zurechnung	340
d) Vorbehaltsnießbrauch	274	Abtretung	
e) Vermächtnisnießbrauch	275	Betriebsführung	
f) Nießbrauch an einem Anteil an einer bürgerlich-rechtlichen Gesellschaft	276	Bruchteilsgemeinschaft	
7. Sonstige Einkünfte	280	Dieb	
IV. Sonderfälle der Zurechnung der Nießbraucheinkünfte		Dienstbarkeit	
1. Mehrere Nießbraucher . .	300	Doppelbesteuerungsabkommen	
2. Nießbrauch zwischen nahe stehenden Personen		Drittaufwand	
a) Allgemeines	302	Ehegatten	
b) Bedeutung des § 12 Nr. 2	303	Eigentumsvorbehalt	
c) Rechtswirksame Nießbrauchbestellung	304	Entschädigungen	
		Erbbaurecht	
		Erbe	
		Erbschaftstrust	
		Erfüllungsgehilfe	
		Executorship	
		Familienpersonengesellschaft	

Anm.	Anm.
Gewinnanteil 340	Sicherungsnießbrauch 340
Gewinnbezugsrecht	Sicherungsübereignung
Immobilienfonds	Stellvertretung
Konkursverwaltung	Surrogation
Leasing	Testamentsvollstreckung
Makler	Treuhand
Miete	Unternehmensverträge
Mietkauf	Verdeckte Gewinnausschüt-
Minderjährige	tung
Nachlaßpflegschaft	Vermächtnisnehmer
Nachlaßverwalter	Verpfändung
Nießbrauch	Vertrag zugunsten Dritter
Notar-Anderkonto	Vollmacht
Nutzungsrechte	Vorkaufsrecht
Oder-Konto	Warentermin-Sammelkonto
Ordensangehöriger	Wertpapierpension
Organschaft	Wirtschaftliches Eigentum
Pensionsgeschäfte	Zwangsverwaltung
Pfandrecht	Zwangsvollstreckung
Rechtsnachfolge	

Anhang 2 zu Abs. 1:
Liebhaberei bei fehlender
Einkünfteerzielungsabsicht
Raupach/Schencking

Anm.	Anm.
A. Allgemeine Erläuterung zur Liebhaberei	III. Bedeutung der Liebhaberei 356
I. Überblick zur Liebhaberei 350	IV. Geltungsbereich der Liebhaberei
II. Rechtsentwicklung der Liebhaberei in der Rechtsprechung	1. Persönlicher Geltungsbereich 357
1. Überblick 351	2. Sachlicher Geltungsbereich 358
2. Rechtsprechung des preuß. OVG 352	3. Anwendung auf PersGes 359
3. Rechtsprechung des RFH 353	V. Verfahrensfragen zur Liebhaberei
4. Rechtsprechung des BFH und der FG	1. Beweisfragen
a) Rechtsprechung <i>vor</i> BFH GrS 4/82 v. 25.6.1984 354	a) Beweiserhebung und Beweiswürdigung . . . 360
b) Rechtsprechung <i>seit</i> BFH GrS 4/82 v. 25.6.1984 355	b) Beweislast 361
	c) Anscheinsbeweis . . . 362
	d) Anscheinsbeweis und Beweislast 363

[Anschluss S. E 10/1]

	Anm.		Anm.
2. Verfahrensrechtliche Feststellung der Liebhaberei; Rechtsbehelfe ..	363 a	4. Streben nach Totalerfolg (Totalgewinn, Totalüberschuß) erforderlich	383
3. Vorläufige Festsetzung, Festsetzung unter Vorbehalt, Änderung von Steuerbescheiden	364	IV. Begriff, Ermittlung und Höhe des Totalerfolgs	
VI. Verhältnis zu anderen Vorschriften		1. Notwendigkeit der Konkretisierung der Begriffe Totalgewinn und Totalüberschuß	385
1. Verhältnis zum Gewerbesteuerrecht	365	2. Beurteilungszeitraum (Totalperiode)	
2. Verhältnis zum Umsatzsteuerrecht	366	a) Allgemeines	386
3. Verhältnis zum Bewertungsrecht	367	b) Subjektbezogener Beurteilungszeitraum	387
		c) Objektbezogener Beurteilungszeitraum ..	388
B. Begriff und Rechtsgrundlagen der Liebhaberei		3. Beurteilungsgegenstand (Problem der Segmentierung)	
I. Begriff der Liebhaberei	370	a) Das Problem und seine Lösungsmöglichkeiten	389
II. Rechtsgrundlagen der Liebhaberei	371	b) Die einzelne Beurteilungseinheit	390
		c) Beitrag der einzelnen Beurteilungseinheit zum positiven Gesamtergebnis einer Einkunftsart	391
C. Voraussetzungen der Liebhaberei		4. Ermittlungsgrundsätze für den Totalerfolg	
I. Überblick	375	a) Allgemeines	392
II. Maßgeblichkeit subjektiver Kriterien		b) Totalgewinn bei Gewinneinkünften (positives Totalergebnis) ..	393
1. Fehlende Einkünfterzielungsabsicht	376	c) Totalüberschuß bei Überschusseinkünften	394
2. Persönliche Gründe der Lebensführung	377	5. Die erforderliche Höhe des Totalerfolgs	395
3. Von Beginn an ausschließlich persönliche Gründe; Wechsel zwischen Einkünfterzielungsabsicht und persönlichen Gründen	378	V. In die Zukunft gerichtete Beurteilung	
III. Das Streben nach Totalerfolg bzw. Totalüberschuß (Totalerfolg)		1. Die erforderliche Zukunftsprognose	400
1. Überblick	380	2. Das Ende des Veranlagungszeitraums als maßgeblicher Beurteilungszeitpunkt	402
2. Gewinn- bzw. Überschauerzielungsabsicht erforderlich, Kostendeckungsabsicht oder Streben nach finanzwirtschaftlichem Überschuß (Cash-flow) nicht ausreichend	381	3. Berücksichtigung der Verhältnisse vergangener Zeiträume	404
3. Streben nach positiven steuerlichen Einkünften erforderlich, Streben nach sonstigen Vorteilen nicht ausreichend	382	4. Prognoseverfahren	
		a) Allgemeines	406
		b) Ermittlungsstufen der Totalgewinnrechnung	407
		c) Die wichtigsten Bestimmungsgrößen einer Totalgewinnrechnung	408

	Anm.		Anm.
VI. Objektive Beweisanzeichen zur Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht		II. Liebhaberei bei betrieblichen Einkünften	
1. Begriff und Bedeutung von Beweisanzeichen . . .	410	1. Liebhaberei bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13)	441
2. Verluste als Beweisanzeichen		2. Liebhaberei bei Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15)	442
a) Allgemeines	411	3. Liebhaberei bei Einkünften aus selbständiger Arbeit (§ 18)	443
b) Verlustursachen (Ermittlung, Analyse, rechtliche Beurteilung)	411 a	III. Liebhaberei bei Überschusseinkünften	
c) Anlaufverluste	411 b	1. Liebhaberei bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19)	444
d) Außergewöhnliche Verlustursachen; Fehlmaßnahmen	411 c	2. Liebhaberei bei Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20)	445
3. Wesensart des Betriebes und Art seiner Bewirtschaftung als Beweisanzeichen		3. Liebhaberei bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21)	446
a) Allgemeines	412	4. Liebhaberei bei sonstigen Einkünften (§§ 22, 23)	447
b) Wesensart des Betriebes	413	F. ABC der Liebhaberei	450
c) Art der Bewirtschaftung des Betriebs	414	Anlaufverluste	
4. „Überinvestitionen“ als Beweisanzeichen	416	Anscheinsbeweis	
5. Personalaufwand als Beweisanzeichen	418	Bauherrenmodell	
6. Reaktion des Stpfl. aus Verluste	422	Bauland	
7. Objektive Unmöglichkeit der Gewinnerzielung	423	Bausparvertrag	
8. Bedeutung weiterer Einkünfte	424	Betriebsaufgabe	
		Beweislast	
		Beweisprobleme	
		Bienenzucht	
		Bildhauer	
		Bootvermietung	
		Briefmarkensammlung	
		Brieftaubenzucht	
		Charterflugbetrieb	
		Druckkostenzuschuß	
		Entnahme	
		Erfinder	
		Erhöhte Absetzungen	
		Ferienhaus bzw. -wohnung	
		Filmgesellschaft	
		Finanzierung	
		Forstwirtschaft	
		Freizeitzentrum	
		Fremdenpension	
		Gästehaus	
		Gartenbau	
		Geflügelfarm	
		Gestüt	
		Großhandelsbetrieb	
		Herausgeber einer Fachzeitschrift	
D. Rechtsfolgen der Liebhaberei			
I. Steuerliche Unbeachtlichkeit	428		
II. Der Wechsel von und zur Liebhaberei			
1. Der Wechsel von betrieblicher Einkünfteerzielung zur Liebhaberei	430		
2. Der Wechsel von Liebhaberei zur Erzielung betrieblicher Einkünfte	432		
3. Der Wechsel von und zur Liebhaberei bei Überschusseinkünften	434		
E. Liebhaberei bei den verschiedenen Einkunftsarten			
I. Überblick	440		

	Anm.		Anm.
Hobby	450	Rennstall	450
Hobbyfotograf		Retrospektive Betrachtung	
Höchstmiete		Rezitorator	
Höhere Gewalt		Sammeltätigkeit	
Ideenwettbewerb		Schloßbesichtigungen	
Immobilienfonds		Schwimmbecken	
Jagd		Schriftsteller	
Jagdhaus		Second-Hand-Shop	
Kapitalgesellschaft		Selbstverlag	
Kindertheater		Sippenforscher	
Kiwizucht		Sonderabschreibungen	
Konzernbetriebe		Sonderbetriebsvermögen	
Kostendeckungsabsicht		Sportanlagen	
Künstler		Taxibetrieb	
Kunsthändler		Totalgewinn	
Kunstmaler		Totalüberschuß	
Lehrtätigkeit als Nebenberuf		Trabrennsport	
Mietkauf		Überinvestitionen	
Mitunternehmer		Veräußerungsgewinn	
Modeboutique		Verlustzeitraum	
Motorjachten		Vermietung von Wohnungen	
Münzsammlung		Vollblutzucht	
Musikforscher		Vortragsmeister	
Opernsängerin		Wald	
Personengesellschaften		Wasserwerk	
Pferde		Weihnachtsbaumanlage	
Prognose		Wirtschaftsführung	
Reisejournalistin		Zeugenbeweis	
Reitpferde		Züchterische Tätigkeit	
Rennpferd			

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Zweiteilung der Einkunftsarten**
Zugmaier

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2		II. Gemeinsamkeit der Einkünfteermittlung bei beiden Gruppen von Einkünften nach Abs. 1 Nr. 1 und 2	
I. Bedeutung des Abs. 2	500	1. Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips	503
II. Verhältnis zu Abs. 1	501	2. Erfassung positiver und negativer Einkünfte	504
B. Abs. 2 als Grundvorschrift der Einkünfteermittlung		3. Einheitliche oder mehrere getrennte Ermittlungen innerhalb einer Einkunftsart?	505
I. Begriff und Ermittlung der Einkünfte („Einkünfte sind ... bei ...“)	502		

<p style="text-align: right; margin-bottom: 0;">Anm.</p> <p>4. Steuerbefreite Einkunfts- teile, Freibeträge, Frei- grenzen 515</p> <p>C. Die Zweiteilung der Ein- kunftsarten (Abs. 2 Nr. 1 u. 2)</p> <p>I. Allgemeines zum Ein- künftedualismus</p> <p>1. Überblick 520</p>	<p style="text-align: right; margin-bottom: 0;">Anm.</p> <p>2. Rechtsentwicklung des Einkünftedualismus 521</p> <p>3. Bedeutung des Ein- künftedualismus 522</p> <p>II. Gewinneinkünfte (Abs. 2 Nr. 1) 527</p> <p>III. Überschubeinkünfte (Abs. 2 Nr. 2) 530</p>
--	---

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Summe der Einkünfte, Verlustausgleich,
Gesamtbetrag der Einkünfte**
Raupach/Schencking

<p style="text-align: right; margin-bottom: 0;">Anm.</p> <p>A. „Summe der Einkünfte“</p> <p>I. Begriff der Summe der Ein- künfte 540</p> <p>II. Bedeutung der Summe der Einkünfte 541</p> <p>III. Ermittlung der Summe der Einkünfte 545</p> <p>B. Verlustausgleich</p> <p>I. Allgemeine Erläuterungen zum Verlustausgleich</p> <p>1. Rechtsentwicklung der Rechtsgrundlage des Ver- lustausgleichs 550</p> <p>2. Bedeutung des Verlust- ausgleichs 551</p> <p>3. Geltungsbereich des Ver- lustausgleichs</p> <p>a) Allgemeines zum sachlichen und per- sönlichen Geltungs- bereich 552</p> <p>b) Einzelfragen des per- sönlichen Geltungs- bereichs 553</p>	<p style="text-align: right; margin-bottom: 0;">Anm.</p> <p>c) Verlustausgleich bei Auslandsbeziehungen 554</p> <p>4. Verhältnis zu anderen Vorschriften</p> <p>a) Verhältnis des Ver- lustausgleichs zum Verlustabzug 555</p> <p>b) Verhältnis von Steuer- befreiungen zum Ver- lustausgleich 556</p> <p>c) Verhältnis des Ver- lustausgleichs zu Tarifermäßigungen .. 557</p> <p>II. Begriff und Durchführung des Verlustausgleichs</p> <p>1. Begriff des Verlustaus- gleichs 560</p> <p>2. Ausschluß des Verlust- ausgleichs 561</p> <p>3. Durchführung des Ver- lustausgleichs 562</p> <p>C. „Gesamtbetrag der Ein- künfte“ 565</p>
---	---

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

<p style="text-align: right; margin-bottom: 0;">Anm.</p> <p>A. Begriff des Einkommens . 800</p> <p>B. Bedeutung des Einkom- mensbegriffs 803</p>	<p style="text-align: right; margin-bottom: 0;">Anm.</p> <p>C. Ermittlung des Einkom- mens 805</p>
--	---

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

	Anm.		Anm.
A. Begriff des zu versteuernden Einkommens . . .	850	C. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens . . .	860
B. Bedeutung des zu versteuernden Einkommens . . .	851	D. Anknüpfen anderer Gesetze an das zu versteuernde Einkommen (Abs. 5 Satz 2) . . .	865

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

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 a		IV. Verhältnis zu anderen Gesetzen	874
I. Rechtsentwicklung	870	V. Verfahrensfragen	875
II. Grund und Bedeutung der Gesetzesänderung	871	B. Erläuterungen zu Tatbestand und Rechtsfolge des Abs. 5 a	876
III. Persönlicher Anwendungsbereich	873		

**Erläuterungen zu Abs. 6:
Tarifliche und festzusetzende Einkommensteuer 880**
Zugmaier

**Erläuterungen zu Abs. 7:
Abschnittbesteuerung; Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht**
Zugmaier

	Anm.		Anm.
A. Die Einkommensteuer als Jahressteuer (Abs. 7 Satz 1)		1. Durchführung der Jahresbesteuerung	906
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 7 Satz 1		2. Milderung von Härten der Jahresbesteuerung	907
1. Rechtsentwicklung der Jahresbesteuerung	900	B. Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für ein Kalenderjahr (Abs. 7 Satz 2)	
2. Bedeutung der Jahresbesteuerung	901	I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 7 Satz 2	
3. Verhältnis zu den Verfahrensvorschriften	905	1. Bedeutung von Abs. 7 Satz 2	910
II. Durchführung und Milderung der Jahresbesteuerung			

	Anm.		Anm.
2. Verhältnis zu anderen Vorschriften	911	1. Vorbemerkung, Wortlaut, zeitlicher Anwendungsbereich	920
II. Das Kalenderjahr als Ermittlungszeitraum	912	2. Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht	921
III. Ermittlung der Grundlagen für die Festsetzung der Einkommensteuer	913	3. Rechtsfolge	
C. Steuerpflicht (Abs. 7 Satz 3)		a) Nur noch eine Veranlagung	922
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 7 Satz 3		b) Ermittlung der Einkünfte bzw. der Besteuerungsgrundlagen	923
1. Rechtsentwicklung	915	4. Keine Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 5	924
2. Bedeutung von Abs. 7 Satz 3	916	III. § 2 Abs. 7 Satz 3 idF des JStG 1997	
3. Verhältnis zu anderen Vorschriften	917	1. Vorbemerkung	930
II. § 2 Abs. 7 Satz 3 idF des JStG 1996		2. Keine materiell-rechtlichen Änderungen	931

Allgemeine Erläuterungen zu § 2

A. Überblick zu § 2

I. Überblick über den Gesetzesaufbau

1

Abs. 1–6 regeln Gegenstand und Bemessungsgrundlage der ESt. und bestimmen die dabei verwendeten Begriffe. Abs. 7 behandelt den zeitlichen Umfang der Besteuerung. Im einzelnen regeln

- ▷ Abs. 1 die sieben Einkunftsarten (mit Ergänzung durch §§ 13–24) und den sachlichen Umfang der unbeschr. (Welteinkommensprinzip) und der beschr. StPflcht (Territorialitätsprinzip);
- ▷ Abs. 2 die Unterscheidung nach der Art der Einkunftsermittlung 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 Abs. definierten Begriffe;
- ▷ Abs. 6 die Ermittlung der „festzusetzenden Einkommensteuer“;
- ▷ Abs. 7 den Grundsatz der Abschnittbesteuerung nach einem Zeitraum von einem KJ.

II. Tabellarische Übersichten zu § 2

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. 870–876).

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft¹⁾:

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 Kapitalvermögen:

Einnahmen (§ 20 Abs. 1–3)

./.. WK (mindestens WK-Pauschbetrag, § 9a Satz 1 Nr. 2)

./.. Sparer-Freibetrag (§ 20 Abs. 4)

+ Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Einnahmen (§ 21 Abs. 1 und 2)

WK (*in den VZ 1996–1998: Wahlrecht zwischen tatsächlichen WK und eines quadratmeterabhängigen Pauschbetrags*, § 9a Satz 1 Nr. 2 a.F.)

+ Sonstige Einkünfte:

1. Wiederkehrende Bezüge und bestimmte Unterhaltsleistungen

Einnahmen (§ 22 Nr. 1, 1a 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 stfrei

3. Sonstige Leistungen, soweit nicht nach § 22 Nr. 3 Satz 2 stfrei Einnahmen (§ 22 Nr. 3)

./.. WK

4. Entschädigungen, Zulagen (§ 22 Nr. 4)

= Summe der Einkünfte aus den 7 Einkunftsarten des EStG, bis VZ 1998

Erläuterung zu Tabelle 1:¹⁾ Der Freibetrag für Land- und Forstwirte nach § 13 Abs. 3 ist von der Summe der Einkünfte bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abzuziehen.**Tabelle 2: Ermittlung des zu versteuernden Einkommens¹⁾**
(§ 2 Abs. 3–5)

Für die Anknüpfung außerstl. Rechtsnormen ist ab VZ 2001 Abs. 5a zu beachten (s. Anm. 870–876).

1	Summe der Einkünfte aus den 7 Einkunftsarten des EStG, bis VZ 1998 sowie ab VZ 2004 VZ 1999 bis VZ 2003: Summen der positiven Einkünfte aus jeder Einkunftsart (§ 2 Abs. 3 Satz 2)
2	+ nachzuversteuernder Betrag (§ 10a), bis VZ 1992
3	./.. Verlustabzugsbetrag (§ 2a Abs. 3 Satz 1), bis VZ 1998
4	+ Hinzurechnungsbetrag (§ 2 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 AIG oder § 52 Abs. 3 Satz 3 iVm. § 2a Abs. 3 Satz 3, Abs. 4), bis VZ 2008
5	./.. ausgleichsfähige negative Summen der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 Sätze 3 bis 8), VZ 1999 – 2003
6	= Summe der Einkünfte ²⁾
7	./.. Altersentlastungsbetrag (§ 24a)
8	./.. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b), ab 2004
9	./.. Ausbildungsplatz-Abzugsbetrag (§ 24b), bis VZ 1990
10	./.. Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3)
11	./.. ausländische Steuern vom Einkommen (§ 34c Abs. 2, 3 und 6), bis VZ 1991
12	= Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 Satz 1 EStG)
13	./.. Verlustabzug (§ 10d) ³⁾

14	./. Sonderausgaben (§§ 10, 10a, 10b, 10c)
15	./. <i>stbegünstigter nicht entnommener Gewinn</i> (§ 10a), <i>bis VZ 1992</i>
16	./. außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 bis 33c)
17	./. Abzugsbeträge nach §§ 10e bis 10i, § 52 Abs. 21 Satz 6 idF v. 16.4.1997, § 7 FördG
18	./. <i>Verlustabzug</i> (§ 10d <i>bis VZ 1998</i> , § 2a Abs. 3 Satz 2 <i>bis VZ 2008</i>)
19	+ zuzurechnendes Einkommen gem. § 15 Abs. 1 AstG
20	= Einkommen (§ 2 Abs. 4)
21	./. Kinder- und Betreuungsfreibetrag (§ 31, § 32 Abs. 6) ⁴⁾
22	./. <i>Haushaltsfreibetrag</i> (§ 32 Abs. 7), <i>bis VZ 2003</i>
23	./. <i>Kapitalerträge, für die die ESt. nach § 45b abgegolten ist, bis VZ 1998</i>
24	./. Härteausgleich nach § 46 Abs. 3 EStG, § 70 EstDV
25	= zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5)

Erläuterung zu Tabelle 2:

¹⁾ Vgl. R 3 Abs. 1 EStR 2003.

²⁾ R 3 Abs. 2 EStR 2003 bemerkt dazu: „Die Summe der Einkünfte nach § 2 Abs. 3 EStG ist grundsätzlich positiv oder mindestens 0 Euro. Erzielt ein Steuerpflichtiger nur Einkünfte aus einer Einkunftsart und ist deren Summe negativ, ist auch die Summe der Einkünfte negativ, da in diesen Fällen die Summe der Einkünfte aus dieser Einkunftsart (§ 2 Abs. 3 Satz 2 EStG) mit der Summe der Einkünfte übereinstimmt und es auf die weiteren Berechnungsschritte in § 2 Abs. 3 EStG nicht ankommt. Ist die Summe der positiven Einkünfte nicht größer als 51500 Euro und ist die Summe der negativen Einkünfte höher als die Summe der positiven Einkünfte, greifen die weiteren Verlustverrechnungsschritte des § 2 Abs. 3 EStG nicht ein mit der Folge, daß eine negative Summe der Einkünfte vorliegt.“ § 2 Abs. 3 Sätze 2–8 gelten in den VZ 1999–2003.

³⁾ Ab VZ 1999 ist der rücktragbare Verlust nach § 10d vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen (§ 10d Abs. 1 Satz 1).

⁴⁾ Nach § 2 Abs. 5 Satz 2 ist das zu versteuernde Einkommen als Bezugsgröße für Leistungen nach anderen Gesetzen auch dann um den Kinder- und den Betreuungsfreibetrag zu mindern, wenn Kindergeld gewährt wurde.

Tabelle 3: Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer¹⁾
(§ 2 Abs. 6)

1a	Einkommensteuer lt. Grundtabelle/Splittingtabelle oder
1b	nach dem bei Anwendung des Progressionsvorbehalts (§ 32b) ²⁾ sich ergebenden Steuersatz
2	+ Steuer aufgrund Berechnung nach den §§ 34, 34b, <i>34c Abs. 4, bis VZ 1998</i>
3	= tarifliche Einkommensteuer (§ 32a Abs. 1, 5, 6)
4	./. <i>Entlastungsbetrag nach § 32c, bis VZ 2000/2001</i>
5	./. ausländische Steuern nach § 34c Abs. 1 und 6 EStG, § 12 AstG
6	./. Steuerermäßigung für Land- und Forstwirte nach § 34e
7	./. Steuerermäßigung nach § 7a FördG
8	./. Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 35
9	./. Steuerermäßigung für Steuerpflichtige mit Kindern bei Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen für Wohngebäude oder der Steuerbegünstigungen für eigengenutztes Wohneigentum (§ 34f Abs. 1, 2)

- 10 ./.. Steuerermäßigung bei Mitgliedsbeiträgen und Spenden an politische Parteien und unabhängige Wählervereinigungen (§ 34g)
- 11 ./.. Steuerermäßigung nach § 34f Abs. 3
- 12 ./.. *Steuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer (§ 35), bis VZ 1998*
- 13 ./.. Steuerermäßigung nach § 35a
- 14 + Steuern nach § 34c Abs. 5
- 15 + Nachsteuer nach § 10 Abs. 5 EStG iVm. den §§ 30, 31 *EStDV, bis VZ 2005*
- 16 + Zuschlag nach § 3 Abs. 4 Satz 2 Forstschäden-Ausgleichsgesetz
- 17 + Anspruch auf Zulage für Altersversorgung nach § 10a Abs. 2
- 18 + Kindergeld oder vergleichbare Leistungen, soweit in den Fällen des § 31 das Einkommen um einen Freibetrag für Kinder gemindert wurde
-
- 19 = festzusetzende Einkommensteuer (§ 2 Abs. 6)³⁾⁴⁾

Erläuterung zu Tabelle 3:

¹⁾ Vgl. R 4 EStR 2003.

²⁾ Die R 4 EStR 2003 enthält hier noch den Zusatz „oder der Steuersatzbegrenzung“. Nachdem nur bis VZ 2000/2001 die Steuersatzbegrenzung des § 32c existiert, diese aber technisch durch Subtraktion eines Entlastungsbetrags von der tariflichen Einkommensteuer funktioniert, sind uE an dieser Stelle die EStR inkorrekt.

³⁾ Auf die verbleibende ESt. sind nach § 36 Abs. 2 anzurechnen: ESt-Vorauszahlungen und Abzugsteuern.

⁴⁾ Für Zuschlagsteuern ist die Bemessungsgrundlage die ESt., die abweichend von § 2 Abs. 6 unter Berücksichtigung von Freibeträgen nach § 32 Abs. 6 in allen Fällen des § 32 festzusetzen wäre (§ 51a Abs. 2 Satz 1). Ferner bleiben das Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 sowie die pauschalierte Anrechnung der GewSt. auf die tarifliche ESt. nach § 25 außen vor (§ 51a Abs. 2 Sätze 2 und 3).

3–4 Einstweilen frei.

5

B. 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 u. b sowie § 45 EStG 1925. Über die Änderungen vgl. Begr. RStBl. 1935, 34 f.

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

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

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

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

EStRG 1975 v. 5.8.1974 (BGBl. I, 1769; BStBl. I, 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, DStZ 1974, 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“ (Begr. 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 u. 3.

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

Abs. 2 Satz 2 (Einkünfte aus der DDR und aus Ost-Berlin von unbeschränkt Stpfl.) wurde inhaltlich unter Verzicht auf Gegenseitigkeit – nach § 3 Nr. 63 übernommen; für beschr. Stpfl. mit Einkünften aus der DDR und Ost-Berlin war wegen des veränderten Inlandsbegriffs eine Regelung gegenstandslos geworden (s. GÉRARD/SÖFFING, FR 1974, 364; SÖFFING, Inf. 1974, 38G).

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

Ges. zur Steuerentlastung und Investitionsförderung v. 4.11.1977 (BGBl. I, 1965; BStBl. I, 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, 1381; BStBl. I, 534): Änderung des Abs. 5 (Streichung des allgemeinen Tariffreibetrags nach § 32 Abs. 8 wegen Änderung des EStTarifs).

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

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

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

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

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

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

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I, 297; BStBl. I, 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 ausländischer Steuern nach § 34c Abs. 2 und 3).

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I, 1250; BStBl. I, 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 unbeschr. und beschr. StPflicht. Zusammenrechnung aller inländischen Einkünfte und nur noch eine Veranlagung).

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

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

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

Ges. zur Familienförderung v. 22.12.1999 (BGBl. I, 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, 1433; BStBl. I, 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, 1790; BStBl. I 2001, 3): Umstellung der DM-Beträge des Abs. 3 Sätze 3, 6 und 7 auf Euro-Beträge.

Ges. zur Regelung der Bemessungsgrundlage für Zuschlagsteuern v. 21.12.2000 (BGBl. I, 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, 1310; BStBl. I, 420): Anpassung des Abs. 6 an die Neuregelung des § 10a.

Ges. zur Umsetzung der Protokollerklärung der BReg. zur Vermittlungsempfehlung zum StVergAbG (sog. Korb II-Gesetz) v. 22.12.2003 (BGBl. I, 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 Sätze 2–8).

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

6–7 Einstweilen frei.

C. Bedeutung des § 2

I. Rechtssystematische Bedeutung des § 2 im EStG

8

Rechtssystematisch bildet § 2 die Grundvorschrift zur Bestimmung des Steuergegenstands (s. Einf. ESt. Anm. 10–32) und zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage (s. Einf. ESt. Anm. 631) der ESt. Darüber hinaus enthält § 2 das Berechnungsschema für die Ermittlung der Jahressteuerschuld (Abs. 6) und die Festlegung des Besteuerungszeitraums (Abs. 7). 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 (BTD Drucks. 7/1470, 238). Damit ist § 2 nicht mehr nur die Generalnorm zur Ermittlung des Einkommens als grundlegende Vorschrift des II. Abschnitts des EStG, sondern auch eine Vorschrift, die die Ermittlung der Jahressteuerschuld strukturiert.

Die Regelungsbereiche des § 2:

► *Die Absätze 1–3* regeln, wie die Ermittlung der im II. Abschnitt des EStG („Einkommen“) bestimmten Bemessungsgrundlage der ESt. nach der objektiven Leistungsfähigkeit des Stpfl. 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 die Abgrenzung zur „Liebhaberei“ (s. Anm. 350–450).
- *in Abs. 2* durch Festlegung der Wege zur Ermittlung der Einkünfte (Dualismus der Einkunftsarten, Nettoprinzip);
- *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“). Die sogenannte Mindestbesteuerung in Abs. 3 Sätze 2–8 wurde durch das Korb II-Gesetz aufgehoben (s. Anm. 5);

► *In Abs. 4* werden zur Ermittlung des „Einkommens“ – die die subjektive Leistungsfähigkeit berücksichtigenden Abzüge aufgeführt, die – zT als Sonderausgaben. (§§ 10 ff.) im II. Abschnitt des EStG („Einkommen“), – zT aber als außergewöhnliche Belastungen (§§ 33–33c) auch erst im IV. Abschnitt „Tarif“ geregelt sind.

► *In Abs. 5* sind – zur Ermittlung des zu „versteuernden Einkommens“ – weitere Abzüge (insbes. Kinder-, Betreuungs- u. Haushaltsfreibetrag nach § 32) aufgezählt, die das „Einkommen“ mindern; obwohl im Abschnitt „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 das sog. Halbeinkünfteverfahren nicht anzuwenden ist und daß deshalb die StFreiheit nach § 3 Nr. 40 sowie die Nichtabziehbarkeit der Beträge nach § 3c Abs. 2 wieder rückgängig gemacht werden.

► *In Abs. 6* ist das Rechenschema für die Ermittlung der Jahressteuerschuld (*tarifliche ESt.* abzüglich Steuerermäßigung) enthalten; es handelt sich hierbei um eine Tarifvorschrift, die gleichzeitig zu einer Einbindung der in anderen Gesetzen enthaltenen Steuerermäßigungen in das EStG führt.

► *In Abs. 7 Satz 1* wird das Kj. als Bemessungszeitraum der ESt. (*Jahressteuer*) bestimmt. *Nach Satz 2* sind bei unbeschränkter und beschränkter EStPflcht während eines Kj. sämtliche Einkünfte in einer Veranlagung zu erfassen.

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. 502,
- *Summe der Einkünfte*, s. Anm. 540, 541,
- *Gesambetrag der Einkünfte*, s. Anm. 565,
- *Einkommen*, s. Anm. 800, 803,
- *zu versteuerndes Einkommen*, s. Anm. 850, 851,
- *tarifliche ESt.*, s. Anm. 880,
- *festzusetzende ESt.*, s. Anm. 880.

II. Bedeutung des § 2 im Rahmen der Einkommenstheorien

9 1. Die Entwicklung des Einkommensbegriffs in den früheren EStG

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 Preuß. 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 Werbungskosten 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 Sonderausgaben – ergab sich das stpfl. Einkommen.
- ▷ *Das REStG v. 29.3.1920* folgte grds. der Reinvermögenszugangstheorie, jedoch mit beträchtlichen Durchbrechungen (Begr. 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“ (Begr. z. EStG 1934 RStBl. 1935, 34).

Zur Entwicklung des geltenden Einkommensbegriffs s. auch RAUPACH in RAUPACH/TIPKE/UELNER, Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommenssteuerrechts?, 1985, 92 f.; s. ferner Anm. 68 u. Einf. ESt. Anm. 10–17.

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. Stfrei 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. v. FERNOW, Das preuß. EStG, 8. Aufl. 1913 § 7 Anm. 8). Die Ver-
mögenszuwachsstheorie war umgekehrt zu weit, da sie bei konsequenter Anwen-
dung zB auch Erbschaften, Schenkungen, Lotteriegewinne (so § 11 Ziff. 4 EStG
1920), Fund, Schatz, Finderlohn, Sportpreise (STRUTZ, EStG 1920 § 11
Anm. 21) und dgl. zum Einkommen rechnete. Beide Theorien waren daher in
reiner Form für die praktische Anwendung in einem EStG nicht verwendbar.

2. Der geltende Einkommensbegriff

10

Als Definition des Wortes „Einkommen“ bezeichnet Abs. 4 lediglich das Ergeb-
nis eines Rechenvorgangs (s. Anm. 800). Diese Begriffsbestimmung dient nur
als Anknüpfungspunkt im Rahmen der technischen Ermittlung der Besteue-
rungsgrundlagen, nicht aber zur Bestimmung des Steuergegenstands der ESt.
Allerdings lassen sich aus § 2 und seiner Entstehungsgeschichte Anhaltspunkte
dafür entnehmen, welche Bedeutung den verschiedenen finanzwissenschaft-
lichen Einkommensbegriffen für das heutige EStRecht zukommt. Dabei werden
unter dem „Einkommensbegriff“ die grundlegenden Wertungen des Gesetzge-
bers 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 Einkom-
mensteuergesetz hat sich keiner der zahlreichen Lehrmeinungen über den privatwirt-
schaftlichen Einkommensbegriff angeschlossen.“

Ab dem EStG 1925 wollte sich der Gesetzgeber von wissenschaftlichen Lehr-
meinungen lösen und verstand den Einkommensbegriff pragmatisch (Begr.,
zum RegE, RTDrucks. III. Wahlperiode 1924/1925 Nr. 794/802, 21 ff.) bzw. als
wirtschaftlichen Begriff (so STRUTZ, EStG 1925, 494), weil sich der Einkom-
mensbegriff auf die abschließende Aufzählung von sieben (1925: acht) Ein-
kunftsarten beschränke. Obwohl sich der Gesetzgeber mit dem EStG 1925 be-
wußt 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. 520–522) Elemente der
älteren Einkommenstheorien. enthalten: Die Gewinneinkunftsarten (§ 2 Abs. 1
Nr. 1–3) entsprechen mehr der Reinvermögenszugangstheorie, die sog. Über-
schuß Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Nr. 4–7) mehr der Quellentheorie. Allerdings
wurden die Einkommenstheorien nicht mehr als Auslegungskriterium für das
EStG herangezogen.

Markteinkommensstheorie: Aus den Vorschriften des EStG, insbes. aus den in
§ 2 aufgezählten Einkunftsarten, wurde abgeleitet, daß damit nur die entgeltliche
Verwertung von Leistungen (Wirtschaftsgütern oder Dienstleistungen) am
Markt besteuert werden soll (so vor allem RUPPE, DStJG 1, 7 [16]). Diese sog.

Markteinkommenstheorie (s. ausführlich Einf. ESt. Anm. 17 sowie WITTMANN, Das Markteinkommen, 1992) wird auch als Auslegungskriterium herangezogen, so für die Abgrenzung zu nicht stbaren Vermögensmehrungen (Schenkungen und Erbschaften, Spielgewinne, Preise), für die Einkünftequalifikation (ZUGMAIER, Einkünftequalifikation, 1998, 39 f.) und insbes. für die Frage der persönlichen Zurechnung von Einkünften (s. Einf. ESt. Anm. 17; zur Bedeutung für die Zurechnung s. Anm. 101). 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 K/S/M, § 2 Rn. A 363–365) 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. zugerechneten Einkünften (sog. imputed income), nämlich dem Selbstverbrauch von Waren, Dienstleistungen und Nutzungen, wie zB der Nutzungswertbesteuerung der Wohnung im eigenen Haus, bis hin zu der Forderung nach Besteuerung des Freizeitnutzens (vgl. RAUPACH, FS Beisse, 1997, 403 [415 f. mwN]).

III. Bedeutung des § 2 für allgemeine Besteuerungsgrundsätze der ESt.

11 1. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

Eine Rechtsgrundlage für die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist § 2 nicht zu entnehmen (zu Rechtsgrundlage und Inhalt dieses Grundsatzes s. Einf. ESt. Anm. 540–543). Die estl. Bemessungsgrundlage dient aber nach TIPKE (DStJG 5, 9) dazu, die Leistungsfähigkeit zu messen.

Insbes. 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) 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. 520–522) ist nach TIPKE unter dem Aspekt der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht zu rechtfertigen (TIPKE in RAUPACH/TIPKE/UELNER, Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts?, 1985, 139).

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. 13) ist Ausfluß des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes.

11a 2. Realisationsprinzip

Grundsatz: Die ESt. erfaßt nicht alle Wertsteigerungen, sondern nur verwirklichte (realisierte) Vermögensmehrungen (Realisationsprinzip iwS). 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) *handelsrechtlichen Realisati-*

- onsprinzip*, 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 Stplf. gelangen (s. 11 Anm. 33).

Die Entscheidung des EStG, realisierte Vermögensmehrungen und nicht schon bloße Wertsteigerungen zu erfassen, entspricht nach K/S/M, § 2 Rn. A 99 dem verfassungsrechtlichen Bestandsschutz (Art. 14 GG). In Abs. 1 findet dieses Realisationsprinzip (iwS) in der Verwendung des Begriffs „erzielt“ seine Grundlage (s. Anm. 67); 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 StReformkommission 1971, Schriftenreihe des BMF Heft 17, 1971 Tz. 11/25), denn die ESt. ist keine „Lombardsteuer“ (so zutreffend MERKENICH, Die unterschiedlichen Arten der Einkünftermittlung im dt. EStRecht, 1982, 65).

Ausnahmen: Da das EStRecht aber zwischen est.-relevanter Erwerbssphäre und est.-irrelevanter Privatsphäre unterscheidet (zu diesen Begriffen s. Anm. 69) und Vermögenswertsteigerungen, insbes. Veräußerungsgewinne (abgesehen von den Fällen der §§ 17, 23) im Privatvermögen nicht erfaßt werden (zum sog. *Dualismus der Einkunftsarten* s. Anm. 520–522), muß das EStRecht sicherstellen, daß im Betriebsvermögen gebildete stille Reserven bei Übergang in das Privatvermögen 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 allg. Grundsatz, daß stille Reserven stets besteuert werden müßten, wenn sie ihre „Verstrickung“ im estrelevanten Bereich verlassen; mit Recht hat die Rspr. einen allg. „*Entstrickungsgrundsatz*“ abgelehnt. Vielmehr bedarf eine Durchbrechung des Realisationsprinzips stets einer gesetzlichen Grundlage wie im Fall des Wegzugs gem. § 6 AStG.

Umgekehrt kann auf die Versteuerung eines Entnahme- oder Aufgabegewinns durch Fortführung der Buchwerte statt des Ansatzes von Teilwert oder gemeinen Wert im Wege der sog. teleologischen Reduktion (s. Einf. ESt. Anm. 661 aE) verzichtet werden, wenn stille Reserven der Besteuerung nicht entgehen können (zB bei Übergang von betrieblicher Einkünfterzielung zur Liebhaberei, s. Anm. 430).

3. Nominalwertprinzip

12

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. 27.6.1996 VIII B 102/95, BFH/NV 1996, 921 zu Einkünften aus KapVerm.; v. 17.1.1980 IV R 156/77, BStBl. I, 434 zu Einkünften aus Gewerbebetrieb). Zum Nominalwertprinzip im einzelnen s. Einf. ESt. Anm. 550.

13 **4. Nettoprinzip**

In Abs. 2 ist das sog. *objektive Nettoprinzip* festgelegt; darunter wird eine Besteuerung von Nettoeinkünften (Reineinkünften) verstanden (s. 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. hierzu Anm. 503 und Einf. ESt. Anm. 540 ff.). Zur Durchbrechung des Nettoprinzips im EStG s. Anm. 503.

14 **5. Grundsatz der Individualbesteuerung**

Besteuerungseinheit ist im EStG das Individuum. Die Einkünfte und das zu versteuernde Einkommen werden für die einzelne natürliche Person ermittelt und auch nur bei ihr besteuert. Dies folgt sowohl aus § 1, der bestimmt, wer estpfl. ist, wie auch aus § 2 Abs. 1, der auf Einkünfte „des Stpfl.“ abstellt. Der „Grundsatz der Individualbesteuerung“ ist auch bei Ehegatten uneingeschränkt durchzuführen (BVerfG v. 17.1.1957 1 BvL 4/54, BStBl. I, 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 Einkünftermittlung und der dann weiteren Behandlung „wie“ ein Stpfl. (BVerfG v. 25.1.1972 1 BvL 30/69, BStBl. I, 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 Steuerpflichtiger behandelt.“

Zur Familienbesteuerung allgemein s. Einf. ESt. Anm. 5–7.

14a **6. Halbteilungsgrundsatz**

Das BVerfG hat im Vermögenssteuerbeschl. v. 22.6.1995 2 BvL 37/91 (BStBl. II, 655) entschieden, daß die Vermögenssteuer zu den übrigen Steuern auf den Ertrag nur hinzutreten darf, soweit die stl. Gesamtbelastung des Soll-ertrags bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt. Dieser Halbteilungsgrundsatz, den das BVerfG aus Art. 14 GG abgeleitet hat, ist in § 2 selbst nicht verankert, sondern wird als Maßstab von außen angelegt. Ob dem Vermögenssteuerbeschl. Bindungswirkung iSd. § 31 BVerfGG für die Ertragsteuern zukommt (uE nicht) ist umstritten:

Bejahend: LIST, BB 1999, 981; SCHMIDT/SEEGER, XX. (2001), § 2 Rn. 12; *verneinend:* BFH v. 15.10.1997 IR 19/97, BFH/NV 1998, 746; v. 11.8.1999 XI R 77/97, BStBl. II, 771; OFD Chemnitz v. 28.7.1997, StEK AO 1977 § 155 Nr. 11; JACHMANN, DSrR 1996, 574.

Der FinVerw. (FinMin. MV v. 19.9.1996, StEK AO 1977 § 163 Nr. 194; OFD Chemnitz v. 28.7.1997 aaO) zufolge sind Anträge auf Änderung von Steuerbescheiden bzw. Einsprüche, mit denen geltend gemacht wird, daß eine Gesamtsteuerbelastung mit mehr als 50 vH verfassungswidrig ist, als unbegründet zurückzuweisen, Billigkeitsmaßnahmen nicht zu gewähren und Einspruchsverfahren nicht nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO ruhen zu lassen.

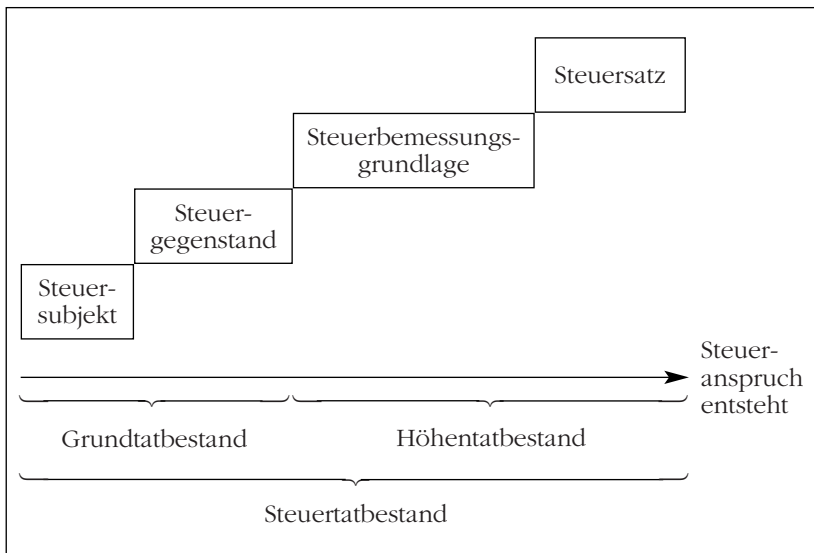
IV. Bedeutung des § 2 für die Tatbestandsmäßigkeit (Gesetzmäßigkeit) der Einkommensbesteuerung und die Lehre vom Einkommensteuertatbestand

Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung besagt, daß die Besteuerung die Verwirklichung eines gesetzlichen Tatbestands (vgl. § 38 AO) erfordert (s. Einf. ESt. Anm. 512–517).

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. 113), sowie den *Steuertarif* (s. Einf. ESt. Anm. 631; so auch schon HENSEL, Steuerrecht, 1924, 16 ff.).

Auf dieser sog. klassischen Lehre baut auch eine neuere, von BAYER begründete und im Zunehmen begriffene sog. „Stufenbaulehre“ (BAYER/MÜLLER, BB 1978, 1 ff.) auf, sie kommt aber bezüglich der objektiven Seite des Steuertatbestands zu anderen Ergebnissen als die klassische Lehre (s.u.), indem sie im objektiven Tatbestand deutlich zwischen Steuergegenstand und Steuerbemessungsgrundlage unterscheidet und den Steuertatbestand in Grundtatbestand (Steuersubjekt, Steuerobjekt) und Höhentatbestand (Steuerbemessungsgrundlage und Steuersatz) einteilt.

Der Stufenbau des Steuertatbestands (nach BIERGANS, ESt., 6. Aufl. 1992, 9):



Die Unterscheidung von Steuergegenstand und Steuerbemessungsgrundlage: Während das Steuersubjekt der ESt. in § 1 bestimmt ist, regelt § 2 die objektive Seite des Steuertatbestands, 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 Stpfl. erzielt“, s. Anm. 50) 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.

Verneinend schon STRUTZ (§ 1 EStG 1925 Anm. 11: „Bei einer echten ESt. fallen Gegenstand und Bemessungsgrundlage zusammen“), bejahend ENNO BECKER (Die Grundlagen der ESt., 1940, § 8a, der allerdings anmerkt, „daß es sich nicht um begrifflich scharf getrennte Gebiete handelt“):

„Gegenstand der ESt. 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, aaO § 9). „Bemessungsgrundlage sind die im Zeitraum erzielten Einkünfte abzüglich der Sonderausgaben“.

Der sog. klassischen Lehre vom Steuertatbestand (s.o.) 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 TIPKE/LANG, StRecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 40, 41). Die sog. Stufenbaulehre (s.u.) macht dagegen einen solchen Unterschied, indem sie als Steuergegenstand der ESt. eine Erwerbstätigkeit (BAYER, BB 1978, 1 ff.; BB 1988, 1 ff., 141 ff., 213 ff.) oder Einkünfteerzielungstätigkeit (STOLLENWERK, StVj. 1989, 217 [228 ff.]) ansieht. Gemeint sind damit „die in § 2 Abs. 1 Nr. 1–7 aufgezählten Tätigkeiten“, aus denen der Stpfl. seine Einkünfte erzielt (so BIERGANS, aaO, 6); uE ist besser von Leistungserstellung zu sprechen, da Einkünfte nicht nur durch Tätigkeiten, sondern auch durch Dulden und Unterlassen erzielt werden können.

Bezogen auf den Steuergegenstand lassen sich eine (der Stufenbaulehre entsprechende) sog. *Erwerbstätigkeitstheorie* iSv. BAYER (aaO) und eine (der klassischen Tatbestandslehre entsprechende) „*Einkommenstheorie*“ (so erstmals BAYER, BB 1988, 2 u. Fn. 5) unterscheiden. Der Gegensatz wird aufgehoben, wenn man den Steuergegenstand in einem Leistungstatbestand sieht, der den Leistungserfolg (die erzielten Einkünfte) miteinbezieht (*erfolgsqualifizierter Handlungstatbestand*). Es ist uE nur eine Frage der Zweckmäßigkeit, ob man den Handlungstatbestand oder den erzielten Erfolg oder beide als Steuergegenstand auffaßt (s. Anm. 51 und 58 mwN).

16–17 Einstweilen frei.

D. Geltungsbereich des § 2

18

I. Allgemeines

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

Für unbeschr. Stpfl. gilt § 2 für das Welteinkommen (s. Anm. 81).

Für beschr. Stpfl. gilt § 2 nur für inländ. Einkünfte iSv. § 49; für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens 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 stbefr. Körperschaft iSv. § 5 Abs. 1 Nr. 5, Nr. 7, Nr. 9, Nr. 16, Nr. 19 u. 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, anders aber bei Betrieben gewerblicher Art (A 5 Abs. 8–11a KStR 1995).

Zum Kreis der Stpfl. vgl. Einf. ESt. Anm. 4; zum sachlichen Geltungsbereich s. den Überblick in Anm. 1; über das Verhältnis zu anderen Vorschriften s. Anm. 25–35.

Personengesellschaften sind keine Steuersubjekte der ESt. und KSt., wohl aber Einkünfteerzielungs- und -ermittlungssubjekte (s. § 1 Anm. 22). Der von ihnen kraft rechtlicher Verselbständigung verwirklichte ESt.-Tatbestand 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.

II. Anwendung auf Ehegatten

19

Ehegatten: Auch bei Ehegatten ist der „Grundsatz der Individualbesteuerung“ uneingeschränkt durchzuführen. Dem entsprechen die vier verschiedenen Formen der Veranlagung des EStG:

- die Einzelveranlagung gem. § 25;
- die getrennte Veranlagung gem. § 26a;
- die Zusammenveranlagung gem. § 26b;
- die besondere Veranlagung für den VZ der Eheschließung gem. § 26c.

Bei jeder Form der Veranlagung sind die Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten getrennt zu ermitteln; dh. die in Tabelle 1 in Anm. 2 beschriebene Einkunftsermittlung erfolgt immer gesondert für jeden Stpfl. Auf den weiteren Stufen der Ermittlung des zVE gibt es folgende Unterschiede:

Einzelveranlagung gem. § 25: Liegt eine der drei Voraussetzungen des § 26 nicht vor (unbeschr. EStPfl. für jeden Ehegatten, nicht dauerndes Getrenntleben und Vorliegen dieser Voraussetzungen zu Beginn des VZ oder Eintritt während eines VZ), so ist Einzelveranlagung gem. § 25 durchzuführen, dh. § 2 ist für jeden Ehegatten gesondert anzuwenden. Zur teilweise im VZ vorliegenden beschr. StPfl. eines Ehegatten s. Anm. 915.

Getrennte Veranlagung gem. § 26a: Liegen die drei Voraussetzungen des § 26 vor (s.o.), so kann getrennte Veranlagung gewählt werden. Für § 2 folgt daraus, daß grds. getrennte Ermittlung des zu versteuernden Einkommens erfolgt, aber mit folgenden Ausnahmen nach § 26a Abs. 2:

Außergewöhnliche Belastungen iSv. §§ 33–33c (*bis VZ 2001 auch Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 8: Aufwendungen für hauswirtschaftliche Beschäftigungsverhältnisse*) werden je zur Hälfte bei jedem Ehegatten bei der Ermittlung des Einkommens

abgezogen (§ 2 Abs. 4). Die Ehegatten können gemeinsam eine andere Aufteilung beantragen. Andere Sonderausgaben stehen nur demjenigen Ehegatten zu, der sie geleistet hat. Der Pauschbetrag nach § 33b Abs. 5 wird stets zur Hälfte auf beide Ehegatten übertragen, und § 34f steht den Ehegatten nach dem Verhältnis der Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen nach § 7b bzw. der Abzugsbeträge nach § 10e oder § 15b BerlinFG zu. Ein Wahlrecht besteht hier nicht. Die nach § 35a ab VZ 2003 zu gewährende Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen steht den Ehegatten jeweils zur Hälfte zu, wenn die Ehegatten nicht gemeinsam eine andere Aufteilung beantragen.

Zusammenveranlagung gem. § 26b: Wegen des Grundsatzes der Individualbesteuerung werden die Einkünfte jedes Ehegatten zunächst getrennt ermittelt.

- ▷ *Bis einschl. VZ 1998:* Im Anschluß an die getrennte Ermittlung der Einkünfte der Ehegatten sind die Einkünfte für den Sonderausgabenabzug 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. 553).
- ▷ *VZ 199 – VZ 2003:* Abs. 3 *Sätze 6–8* enthalten Regelungen über die Zurechnung von Verlusten zwischen zusammenveranlagten Ehegatten. Grds. ist nach Abs. 3 *Satz 6 Halbs. 1* die Zurechnung von Verlusten des einen Ehegatten auf den anderen möglich. Nach Abs. 3 *Satz 6 Halbs. 2* kann der Ehegatte, dessen Verluste zurechenbar waren, in bestimmten Fällen über sein eigenes Verlustverrechnungspotential hinaus weitere eigene Verluste nutzen. Nach Abs. 3 *Satz 7* können über die Verlustzurechnung nach Abs. 3 *Satz 6* hinaus Verluste von einem Ehegatten auf den anderen übertragen werden. Diese Regelungen, die die sog. Mindestbesteuerung bei Ehegatten gewährleisten, sind problembehaftet (s. § 2 Anm. R 36 ff.; RAUPACH/BÖCKSTIEGEL, FR 1999, 487; HALLERBACH, DStR 1999, 1293 [1925]).
- ▷ *ab VZ 2004:* Abs. 3 *Sätze 2–8* wurden aufgehoben, so daß die bis einschl. VZ 1998 geltende Rechtslage wieder hergestellt ist.

Besondere Veranlagung für den Zeitraum der Eheschließung gem. § 26c: Auf Antrag können Ehegatten im VZ der Eheschließung trotz Vorliegen der Voraussetzungen des § 26 einzeln gem. § 25 veranlagt werden. Das bedeutet, daß gegenüber der getrennten Veranlagung gem. § 26a auch Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen getrennt zu ermitteln sind.

Grundsätzlich gilt § 2 bei unbeschr. Stpfl. auch für im Ausland verwirklichte Sachverhalte, soweit sich aus Wortlaut und Sinn der Einzelschriften nichts anderes ergibt (über Umfang der StPfl. bei beschr. u. unbeschr. StPfl. s. Anm. 81, 82). Die Besteuerung ausländischer Einkünfte wird aber durch *Doppel-*

besteuerungsabkommen eingeschränkt (§ 2 AO); über Progressionsvorbehalt s. § 32b.

Besonderheiten gelten auf Grund des

- AIG v. 18.8.1969 (BGBl. I, 1211; BStBl. I, 477), zuletzt geändert durch 7. Zuständigkeitsanpassungs-Verordnung v. 29.10.2001 (BGBl. I, 2785), insbes. § 2 Abs. 1 Sätze 3 und 4, Abs. 2 AIG.
- AStG v. 8.9.1972 (BGBl. I, 1713; BStBl. I, 450), zuletzt geändert durch Ges. zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum StVergAbG (sog. Korb II-Gesetz) v. 22.12.2003 (BGBl. I, 2840; BStBl. I 2004, 14).

Berücksichtigung ausländischer Steuern s. §§ 34c, 34d EStG, § 12 AStG, § 40 Abs. 4 Satz 4 KAGG, § 19 Abs. 1 Satz 4 AuslInvestmG.

Einstweilen frei.

21–24

E. Verhältnis des § 2 zu anderen Vorschriften

I. 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. 15) werden in § 2 im einzelnen geregelt, desgl. auch die *zeitliche* Abgrenzung (Jahressteuer).

II. Verhältnis zu sonstigen Vorschriften über das Einkommen (§§ 3–24b)

26

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

III. Verhältnis zu den Vorschriften über Veranlagung, Tarif, Steuerermäßigungen und Steuererhebung (§§ 25–46)

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. §§ 26–26c, obwohl rechtssystematisch richtig im Abschnitt „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. 7; 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 beschränkt StPfl. nach § 50 Abs. 5.

28–29 Einstweilen frei.

IV. Verhältnis zu anderen Steuergesetzen

30 1. Verhältnis zur Körperschaftsteuer

§ 2 gilt auch für das *Einkommen von KStPfl.*, soweit das KStG nichts Abweichendes bestimmt (§ 8 Abs. 1 KStG, s. Anm. 18). Zur bis VZ 2000/2001 geltenden *Anrechnung* von KSt. auf die „festzusetzende ESt.“ iSd. § 2 Abs. 6 s. §§ 36–36e. Abgesehen vom 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. 400 u. 401.

31 2. Verhältnis zur Gewerbesteuer

§ 2 wirkt sich auf die Besteuerung nach dem GewStG nicht aus. Nach § 7 GewStG ist der Ermittlung des Gewbeertrags „der nach den Vorschriften des EStG oder des KStG“ (s.o. Anm. 30) „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. 404–407. Umgekehrt mindert die GewSt. als Betriebsausgabe den Gewinn. Bei bilanzierenden StPfl. ist in der Bilanz desjenigen Jahres eine GewStRückstellung zu bilden, welches durch die GewSt. wirtschaftlich belastet wird (s. § 5 Anm. 762). § 35 gewährt eine pauschalierte Gewerbesteueranrechnung auf die tarifliche ESt.

32 3. 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 Halbeinkünfteverfahren 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 Sonderausgabe nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 und hierdurch wieder die Höhe der KiSt. Ausführlich zum Verhältnis von ESt. u. KiSt. s. Einf. ESt. Anm. 410.

33 4. Verhältnis zur Erbschaftsteuer

Grds. 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“ u. „Schenkung“ und Einf. ESt. Anm. 1). Bei den betrieblichen Einkunftsarten kann dagegen der unentgeltliche Erwerb eines WG zugleich Betriebseinnahme sein, Einzelheiten s. Einf. ESt. Anm. 211.

Zu Fällen der Doppelbelastung von ESt. und ErbSt. s. Einf. ESt. Anm. 412; zur Beseitigung u. Milderung der Doppelbelastung s. Einf. ESt. Anm. 413 u. 414, dort auch zur EStPflicht des Gesamtrechtsnachfolgers, zur Berücksichtigung der ErbSt. bei der ESt. s. Einf. ESt. Anm. 415, zu divergierenden Bescheiden zwischen ESt- und ErbStBescheid s. Einf. ESt. Anm. 416.

5. Verhältnis zu zeitweilig erhobenen Steuern

34

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 StGesetze Steuern in Anknüpfung an das EStG – zB an den Einkommensbegriff oder an die festzusetzende oder durch StAbzug einzubehaltende ESt. – zu erheben. Aus neuerer Zeit sind zu nennen:

- ▷ *Ermächtigung nach § 51 Abs. 3 EStG 1967ff.*: Das Ges. zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft v. 8.6.1967 (BGBl. I, 582; BStBl. I, 2661) ermächtigte in dem eingefügten Abs. 3 des § 51 die BReg. zur Herabsetzung und Erhöhung der ESt. (einschl. der StAbzugsbeträge) um höchstens 10 vH. Eine entsprechende RechtsVO ist bisher nicht ergangen.
- ▷ *Solidaritätszuschlag nach SolZG 1991*: Nach dem Solidaritätszuschlagsgesetz v. 24.6.1991 (BGBl. I, 1318; BStBl. I, 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, 944; BStBl. I, 510), zuletzt geändert durch Zweites Ges. für moderne Dienstleistungen v. 23.12.2003 (BGBl. I, 4621; BStBl. I 2004, 3), wird zur ESt. (und zur KSt.) ein SolZ in Höhe von 5,5 vH (bis VZ 1997: 7,5 vH) als Ergänzungsabgabe nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG erhoben (s. Anhang 1 zu § 51a).

6. 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. 870–876). Die Erhebung einer Abgabe nach dem Gewinn – zB die Erhebung von Beiträgen zu einer Industrie- und Handelskammer 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

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

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

I. Die Einkünfteerzielung als Steuergegenstand („Der ESt. unterliegen ... Einkünfte ..., die der Stpfl. ... erzielt“)

1. Der Steuergegenstand und seine Kennzeichnung

a) Rechtsentwicklung des Abs. 1 Satz 1

50

Preuß. EStG 1891/1906: § 2 bestimmte: „Ohne Rücksicht auf ... unterliegen der Einkommensteuer alle Personen mit dem Einkommen aus ...“; § 6 ebd.: „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 im Sinne des § 6 Abs. 1 bis 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 (BLÜMICH/SCHACHIAN, EStG 1925 zu § 45; STRUTZ, EStG 1925 § 45 Anm. 2; Begr. zu § 2 EStG 1934, RStBl. 1935, 35). Sie bestätigte immerhin auch, daß es nicht auf das Rechtsverhältnis ankommt, auf Grund dessen der Stpfl. die Einkünfte erzielt (s. Anm. 131).

EStG 1934–1974: § 2 Abs. 1 bestimmte: „Die Einkommensteuer bemißt sich nach dem Einkommen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.“ Auch damit wurde allerdings nicht mehr gesagt als mit dem bisherigen Ausdruck „Einkommen des Stpfl.“; 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, 58.

b) Streitfragen zum Steuergegenstand nach geltendem Recht

51

Der einleitende Satzteil in Abs. 1 („Der ESt. unterliegen“) enthält die übliche Formulierung zur Kennzeichnung des Steuergegenstandes, wie sie sich in nahezu allen Steuergesetzen findet (vgl. § 2 Abs. 1 GewStG mit der Paragraphenüberschrift „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. 58) als Steuergegenstand ansieht; str. ist, ob für die ESt. zwischen Steuergegenstand und Steuerbemessungsgrundlage zu unterscheiden ist (vgl. dazu Anm. 15).

„Einkünfte“ oder „Einkünfteerzielung“ als Steuergegenstand: Str. ist, worin genau der Steuergegenstand der ESt. besteht:

- im erzielten Ergebnis, also in der Summe der Einkünfte aus Abs. 2 (TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 40 sog. „*Einkommenstheorie*“, Bezeichnung nach BAYER, BB 1988, 2) oder
- in einer „Erwerbstätigkeit“ des Stpfl. als einer Tätigkeit, „die zum Zwecke der Erzielung von Einkünften über eine gewisse Zeit ausgeübt wird“ (BAYER, BB 1988, 218 sog. „*Erwerbstätigkeitstheorie*“, BAYER, aaO, 1) oder
- in „der Nutzung einer Erwerbsgrundlage mit dem Erfolg individueller Einkünfte“ (KIRCHHOF in K/S/M, § 2 Rn. A 79) bzw. „das durch Nutzung einer Erwerbsgrundlage erzielte Einkommen“ (KIRCHHOF, 2. Aufl. 2002, § 2 Rn. 67)

Die erste Auffassung (Einkünfte als Steuergegenstand) wird mit einigem Recht von STOLLENWERK (StVj. 1989, 217) als die „klassische“ Lehre bezeichnet, sie war bisher wohl auch hM. Die zweite Auffassung, die sog. Erwerbstätigkeitstheorie (so BAYER, BB 1988, 213; kritisch zu dieser Bezeichnung: STOLLENWERK, aaO, 220) ist Teil der von BAYER begründeten Stufenbaulehre (s. Anm. 15).

Die dritte Auffassung von KIRCHHOF meint mit „Nutzung einer Erwerbsgrundlage“ nichts anderes als BAYER mit „Erwerbstätigkeit“, nämlich die Verwirklichung des Tatbestandes einer der sieben Einkunftsarten (s. Anm. 68). Weiterführend betont KIRCHHOF aber, daß das „Erzielen“ ein *erfolgsqualifizierter Handlungstatbestand* sei. Damit verbindet er gleichsam beide vorausgenannten Auffassungen: Der Steuergegenstand der ESt. besteht nicht isoliert in Einkünften oder in einem Handlungstatbestand (Erwerbstätigkeit oder Nutzung einer Erwerbsgrundlage), sondern in der Einkünfteerzielung, also in einem Leistungstatbestand, der den Erfolg der Leistung (die Einkünfte) einschließt (s. Anm. 58).

Instrumentaler und dogmatischer Steuergegenstand: Man kann KIRCHHOF (K/S/M § 2 Rn. A 105; DERS., EStG, 2. Aufl. 2002 § 2 Rn. 34) folgend bei allen Tatbeständen der sieben Einkunftsarten

- *einen Zustandstatbestand:* Land- und Forstwirtschaft, den Gewerbebetrieb, die selbständige und die nichtselbständige Arbeit, das Kapitalvermögen, die zur Gebrauchsüberlassung geeigneten WG, das Recht auf wiederkehrende Bezüge und

- *einen Handlungstatbestand* (uE besser Leistungstatbestand) unterscheiden.

Der jeweilige Zustandstatbestand beschreibt die Mittel (Instrumente), deren sich der Stpfl. zur Erzielung von Einkünften bedient (vgl. KIRCHHOF in K/S/M § 2 Rn. A 79). Man mag daher in Abs. 1 einen „instrumentalen Steuergegenstand“ erkennen wie STOLLENWERK (StVj. 1989, 226 f.), der in den sieben Einkunftsarten „vertypete wirtschaftliche Vorgänge“ sieht, die in Abkehr von den überkommenen Einkommenstheorien (s. Anm. 9; Einf. ESt. Anm. 10–12) vom Gesetz als Mittel (Instrument) verwandt werden, um das individuell erwirtschaftete Einkommen des Stpfl. zu bestimmen (sog. „dogmatischer Steuergegenstand“).

Stellungnahme: Die Bedeutung der unterschiedlichen Auffassungen sollte nicht überschätzt werden. Die Gegensätze zwischen der sog. klassischen Lehre und der sog. Stufenbaulehre (vgl. STOLLENWERK aaO, 217) bestehen „im wesent-

lichen in der Verbalisierung des Einkommensteuertatbestandes und existieren damit nur vermeintlich“ (STOLLENWERK aaO, 218).

Auch wer mit der sog. klassischen Lehre bei der ESt, die „Einkünfte“ oder das „Einkommen“, bei der USt die „Umsätze“ und bei der GewSt den „Gewerbebetrieb“ als Steuergegenstand ansieht, wird nicht leugnen, daß zur Erfüllung des Steuertatbestandes die Einkünfte (durch ein Tun oder Unterlassen, also einen „Handlungs“-Tatbestand) „erzielt“, die Umsätze „ausgeführt“ und das Gewerbe „betrieben“ werden müssen (vgl. jeweils den Wortlaut von § 2 Abs. 1 EStG, § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, § 2 Abs. 1 GewStG). Es ist uE nur eine Frage der Zweckmäßigkeit, ob man den Handlungstatbestand oder den erzielten Erfolg oder beide als Steuergegenstand auffaßt, der Wortlaut des Abs. 1 („der ESt. unterliegen ... Einkünfte, die der Stpfl. erzielt“) spricht für letzteres. Wir benutzen freilich im Anschluß an RUPPE (DStJG 1, 16) lieber den Begriff „Leistungserstellung“ als die Begriffe „Erwerbstätigkeit“ oder „Nutzung von Erwerbsgrundlagen“ (s. Anm. 72).

Einstweilen frei.

52

2. Der Begriff „Einkünfte“

a) „Einkünfte“ im Sinne des Abs. 1

53

Der Begriff Einkünfte wird in seiner Grundbedeutung (Saldo aus Einnahmen und Ausgaben) von Abs. 1 vorausgesetzt (s. u.), eine Definition fehlt (s. u.), er wird durch die Aufzählung von sieben Einkunftsarten konkretisiert (s. u.).

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. 15 und Einf. ESt. Anm. 631).

Der vom EStG 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, Der Einkommensbegriff, DStZ 1943, 428: „Einnahmeüberschüsse = Einkünfte“).

Dieses Wortverständnis läßt sich schon – wenn auch noch recht undeutlich – in *Grimms* Deutschem Wörterbuch nachweisen: Das Wort „Einkünfte“ wird als „reditus, einkommen, ertrag“ verdeutlicht, die Worte „Einnahme“ und „Ausgabe“ werden als Gegensatz verstanden und mit einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung in Zusammenhang gebracht.

Die im EStG fehlende Definition: Das EStG hat es unterlassen, „Einkünfte“ im Sinne des überkommenen Begriffsinhalts (s. o.) ausdrücklich als Saldo aus Einnahmen und Ausgaben zu definieren.

► *Fehlende Oberbegriffe für Einnahmen und Aufwendungen bei allen Einkunftsarten:* Es fehlt aber auch (jedenfalls seit dem EStG 1934) die Verwendung einheitlicher, für alle Einkunftsarten geltender Oberbegriffe für Einnahmen und Ausgaben (vgl. KIRCHHOF in K/S/M, § 2 Rn. A 52), 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 WK 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. 521) kam es aber zu einer zeitweisen Aufspaltung in zwei tatbestandlich unterschiedliche Aufwendungsbegriffe im EStRecht, mit der eine Differenzierung der Begriffe WK und BA 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 Betriebsausgabendefinition ein (vgl. § 9 Anm. 3).

Dabei umfaßt der Begriff „BA“ 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 K/S/M, § 2 Rn. A 52). Die Begriffe „Ausgaben“ und „Aufwendungen“ werden synonym verwandt (vgl. § 4 Abs. 4).

► *Die Möglichkeit zur gesetzlichen Definition:* Nachdem es Schrifttum, Rspr. und Verwaltung gelungen ist, den entstandenen Gegensatz zwischen BA und WK (s. o.) 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. dazu Anm. 69) von Erwerbseinnahmen und Erwerbsaufwendungen, im Unterschied zu Privateinnahmen und Privataufwendungen (vgl. KIRCHHOF in K/S/M, § 2 Rn. A 53, 57). Danach gilt:

- Einkünfte sind der Saldo aus Erwerbseinnahmen und Erwerbsaufwendungen.
- Erwerbseinnahmen und -aufwendungen sind Einnahmen bzw. Aufwendungen, die durch eine der Einkünfterzielung 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 §§ 13–24 (s. Anm. 85):

- konkretisiert das Gesetz sodann den überkommenen Begriff der *Einkünfte* auf „Erwerbseinkünfte“ (s. Anm. 68, 69) und
- beschreibt gleichzeitig durch die den Einkunftsarten zugrundeliegenden Leistungen (Erwerbstätigkeiten) den Tatbestand der *Erzielung* von Einkünften (s. Anm. 57–63).

Die Aufzählung der sieben Einkunftsarten ist abschließend (s. Anm. 66). Nicht unter die sieben Einkunftsarten fallende Vermögensmehrungen „unterliegen“ nicht der ESt. (s. Anm. 79).

b) Unterschiedliche Verwendung des Begriffs „Einkünfte“ im EStG

55

Der Begriff „Einkünfte“ hat in Abs. 1 und 2 unterschiedliche Funktionen: in Abs. 1 ist er Merkmal des *Steuergegenstands* (s. Anm. 53), 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“ (s.u.). 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 Einkünftermittlung 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 (über die Unvollständigkeit der in Abs. 2 beschriebenen Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte s. auch Tabelle 2 Anm. 2).

Ungenau Verwendung der Begriffe „Einnahmen“ und „Einkünfte“: ZT bezeichnet der Ausdruck „Einkünfte“ in Wirklichkeit Einnahmen; so in §§ 19 Abs. 1, 20, 24 Nr. 1 u. 3, 34 Abs. 2 Nr. 2 u. 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, § 3 c Anm. 7); 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 Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen“) oder

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

Einstweilen frei.

56

3. Die Erzielung von Einkünften

57 a) Bedeutung der Einkünfteerzielung

Die „Erzielung von Einkünften“ ist Steuergegenstand der ESt. (s. Anm. 50). 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 Einkünfteerzielung dienende Leistung (Tätigkeit oder Vermögensnutzung) disponieren kann, zu diesem Problem der *Zurechnung* s. ausführlich Anhang 1 zu Abs. 1 Anm. 100–340.

► *Einkünfteerzielungsabsicht*: Eine unter eine Einkunftsart fallende Leistung (Tätigkeit oder Vermögensnutzung, s. Anm. 72) muß auf positive Einkünfte „zielen“; bei Fehlen dieser „Einkünfteerzielungsabsicht“ (diesen Begriff verwendet zB § 15 Abs. 3) nimmt die hL eine estl. nicht relevante „*Liebbaberei*“ an, die nicht zu stpfl. Einkünften führt; Verluste sind daher nicht ausgleichsfähig und nicht abziehbar (s. ausführlich Anhang 2 zu Abs. 1, Anm. 350–450).

► „*Erzielt*“ sind nur solche *Vermögensmehrungen, die verwirklicht sind*; nicht realisierte Wertsteigerungen erfaßt die ESt. grds. nicht; Ausnahmen von diesem *Realisationsprinzip* iWSt (s. Anm. 11a) 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, 776).

58 b) Begriff der Einkünfte-„Erzielung“

„Erzielen“ bedeutet „mit Erfolg nach etwas zielen“ (veraltet), etwas „erzeugen, hervorbringen“ (PAUL, Deutsches Wörterbuch). Einkünfteerzielung ist also ein zielgerichtetes Verhalten, ähnlich KIRCHHOF in K/S/M, § 2 Rn. A 79: „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. u.).

Dieses Verständnis des Wortes „Erzielen“ entspricht allgemeiner Meinung: „Mit dem Merkmal des Erzielens der Einkünfte werden die Vermögensmehrungen mit der Zweckrichtung einer zugrundeliegenden Betätigung in Verbindung gebracht“ (so HANDZIK/HELLWIG in L/B/P, § 2 Rn. 58).

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 estrechtlich relevanter Einkünfte (s. Anhang 2 zu Abs. 1 Anm. 350 zur Abgrenzung zwischen Einkünften und der sog. *Liebbaberei*).

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 iS 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 u. Abs. 2 Satz 2) enthaltenen Wendung vom „bezogenen“ Einkommen. Es mag

sein, daß damit der zeitliche Sinngehalt des Ausdrucks „bezogen“, der an „zugeflossen“ anklängt, vermieden werden sollte (die Begr. 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 Wörtauslegung allerdings nicht beizumessen (wenngleich sie durch eine am Zweck der ESt. ausgerichtete Auslegung bestätigt wird, s. Anm. 72).

Denn das EStG verwendet (der Neigung des Gesetzgebers zu lieberlicher 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 u. 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 u. c, § 49 Abs. 3 Satz 2).

c) Abgrenzung zwischen Einkünfteerzielung und Einkommensverwendung

59

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 (Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen) nach Abs. 4 zu einem als verfügbar betrachteten Einkommen als Bemessungsgrundlage der subj. Leistungsfähigkeit (s. Anm. 8; TIPKE/LANG, Steuerrecht, 16. Aufl. 2002, § 9 Rn. 68). Andere private Ausgaben bleiben bei Ermittlung der subj. 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, DStJG 1, 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.

Auch die Rspr. zur *Liebbaberei* wird mit dieser Abgrenzung gerechtfertigt. Ohne Einkünfteerzielungsabsicht liegt das Motiv für die bewußte Erzielung von Verlusten im persönlichen Bereich und damit auf der Ebene der Einkommensverwendung

Einstweilen frei.

60–61

4. Die Erzielung von Einkünften durch den Stpfl.

62 a) Grundsätzliches

Die „Erzielung“ von Einkünften stellt einen Teil des Steuertatbestands (den Steuergegenstand) dar (s. Anm. 15, 51), der durch die Aufzählung von sieben Einkunftsarten konkretisiert und beschrieben wird (s. Anm. 86). Wenn Abs. 1 davon spricht, daß „der Stpfl.“ die Einkünfte erzielt, so kennzeichnet das Gesetz damit das handelnde Subjekt (KIRCHHOF in K/S/M, § 2 Rn. A 79), gleichzeitig knüpft die Regelung an die StPflcht des § 1 an (KIRCHHOF aaO Rn. A 77). 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. 72) disponieren kann (s. ausführlich Anhang 1 zu Abs. 1, Anm. 125–132).

63 b) Keine korrespondierende Besteuerung bei mehreren Stpfl.

Schrifttum: TIPKE, StuW 1980, 8 u. 291; TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. Köln 2002, § 9 Rn. 24, 580.

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 iS des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen häufig beim Empfänger Betriebseinnahmen oder Einnahmen iSd. § 8. Fraglich kann nur sein, ob eine solche Wirkung stets anzunehmen ist.

Gem. § 2 kein Gebot *sachlich* oder *zeitlich* korrespondierender Besteuerung: Abs. 1 regelt ausschließlich die Besteuerung des Stpfl., der durch Erfüllung des Tatbestands einer der sieben Einkunftsarten den Steuertatbestand erfüllt (s. Anm. 62). 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. Entsprechendes wie nach Abs. 1 für den Steuergegenstand (Einkünfteerzielung) gilt nach Abs. 2 für die Steuerbemessungsgrundlage: Es gibt kein Gebot korrespondierender Einkünfteermittlung oder korrespondierender Bilanzierung.

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, 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, 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, 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 Betriebseinnahmen oder Einnahmen hätten nicht bei einem Empfänger erfaßt werden können.

► *Ausnahmefälle*: 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). *Einkünfte aus Unterhaltsleistungen* nach § 22 Nr. 1 a sind nur zu versteuern, wenn sie (mit Zustimmung des Empfängers) als Sonderausgaben beim Leistenden abgezogen werden können. In diesen Fällen handelt es sich nicht um eine Bestätigung bzw. Anwendung eines Korrespondenzprinzips, sondern im Gegenteil um seine Durchbrechung (glA TIPKE, StuW 1980, 8; vgl. BFH v. 30. 5. 2001 VI R 178/99, BFH/NV 2001, 1258).

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 Überschubrechnung gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2, bei Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen). 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 Überschubrechnung) 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, 714 in Abkehr von der früheren Rspr.); s. auch Erl. zu § 5 Anm. 305 zur korrespondierenden Bilanzierung.

Korrespondierende Beurteilung des Sachverhalts ist von korrespondierender Beurteilung der Einkünfte und des Einkommens zu unterscheiden. Die rechtliche 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.

Einstweilen frei.

64–65

II. Die Aufzählung von sieben Einkunftsarten (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7)

1. Abschließende Aufzählung

66

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 ESt. unterliegen nur ...“); die Fassung des § 2 Abs. 1 EStG 1975 ff. sollte daran nichts ändern (Begr. 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 Vermögenmehrungen 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 (Begr. 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 § 13–24 verweist als auch aus dem Wortlaut von § 24: „Zu den Einkünften iS des § 2 Abs. 1 gehören auch ...“

67 **2. Rechtsentwicklung der Einkunftsarten**

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

Preuß. EStG v. 1891	EStG 1920*)	EStG 1925*)	EStG seit 1934*)
Einkommen aus Kapitalvermögen	Einkommen aus Kapitalvermögen	Einkünfte aus Kapitalvermögen	Einkünfte aus Kapitalvermögen
Einkommen aus Grundvermögen	Einkommen aus Grundbesitz	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, Sachinbegriffen und Rechten	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
		Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft
Einkommen aus Handel und Gewerbe einschl. 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 sonst. selbständiger Berufstätigkeit, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn)	Einkünfte aus selbständiger Arbeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
	Sonstige Einnahmen	Andere wiederkehrende Bezüge sonstige Leistungsgewinne	Sonstige Einkünfte

*) Reihenfolge gegenüber der gesetzlichen Aufzählung geändert.

Quelle: RAUPACH in RAUPACH/TIPKE/UELNER, Niedergang oder Neuordnung des EStRechts?, Köln 1985, 94.

3. Bedeutung der Einkunftsarten

a) Allgemeines

68

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 Einkünfteerzielung 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* (s. Anm. 69) 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 (s. Anm. 72).

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 (s. Anm. 72).

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. 85.

Mit der in Abs. 1 bewirkten Konkretisierung des *Steuergegenstands* (Einkünfteerzielung, s. Anm. 50) wird gleichzeitig die Ausgangsbasis für die Ermittlung der *Steuerbemessungsgrundlage* in Abs. 2 bereitgestellt (s. Anm. 501).

Die Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten ergeben – nach Anwendung des § 2 Abs. 3 Sätze 2–8 (Mindestbesteuerung) – zusammen die „Summe der Einkünfte“ (§ 2 Abs. 3). Erst nach weiteren Zu- und Abrechnungen, die aber ebenfalls noch zum Bereich der Einkünftermittlung gehören, erhält man den „Gesamtbetrag der Einkünfte“ (s. Tabelle 2 in Anm. 2).

b) Konkretisierung des Begriffs „Einkünfte“ auf *Erwerbseinkünfte* und *Transfereinkünfte* im Gegensatz zu nicht steuerbaren Einkünften insbes. der *Privatsphäre*

69

Der von Abs. 1 vorausgesetzte Einkunftsbegriff (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*.

Erwerbseinkünfte: Fragt man sgen nach der Gemeinsamkeit, die in allen sieben Einkunftsarten zum Ausdruck kommt, so fällt die Antwort schwerer: Die oft als Gemeinsamkeit genannte Berufssphäre (vgl. SÖHN [Hrsg.], Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, 1980) trifft die Einkünfte aus KapV, VuV sowie die sonstigen Einkünfte nicht. Besser ist mit KIRCHHOF (K/S/M, § 2 Rn. A 111) 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 (s. Anm. 72).

Transfereinkünfte: Außerdem erfaßt das EStG in Ausnahmefällen 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, 1 a, 5).

Nicht der ESt. unterliegende (nicht steuerbare) „Einkünfte“ (s. Anm. 79 und ABC in Anm. 80): Der vom EStG vorausgesetzte Begriff der Einkünfte wird durch die Aufzählung der sieben Einkunftsarten auf Erwerbseinkünfte eingeschränkt. Aber auch die der ESt. nicht unterliegenden Vermögensmehrungen bleiben begrifflich „Einkünfte“.

Das ergab sich früher durch die Formulierung „Der ESt. 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, 751 [766]) bzw. „nicht steuerbaren Einkünften aus Liebhaberei“ (BFH v. 21. 3. 1985 IV R 25/82, BStBl. II, 399). Nach aA sind nicht stbare Vermögenszuflüsse keine „Einkünfte“ (so HANDZIK/HELLWIG in L/B/P, § 2 Rn. 45).

70–71 Einstweilen frei.

72 c) Konkretisierung des Begriffs der „Erzielung“ von Einkünften durch eine Vielzahl von Leistungstatbeständen in den §§ 13–24

Abs. 1 erreicht durch die Aufzählung von sieben Einkunftsarten (Satz 1) und durch die Verweisung auf §§ 13 ff. (Satz 2) und damit auf eine Vielzahl von Tatbeständen eine ausreichende Konkretisierung des Begriffs der „Erzielung“ von Einkünften (s. Anm. 86).

Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung: Dem Grundsatz, daß die Einzelsteuergesetze den Tatbestand bestimmen, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft (§§ 3, 38 AO; s. auch Anm. 15), wird durch Abs. 1 Genüge getan. Eine Analogie zu den Einkunftsarten des Abs. 1 wäre eine steuerbegründende Analogie und deshalb unzulässig (BFH v. 8. 12. 1981 VIII R 125/79, BStBl. II 1982, 618; zur *steuerverschärfenden Analogie* s. Einf. ESt. Anm. 662 f.).

Die Leistungserstellung als gemeinsames kennzeichnendes Kriterium: Die Antwort auf die Frage nach der Gemeinsamkeit der Tatbestände in §§ 13 ff. im Schrifttum ist nur scheinbar unterschiedlich: KIRCHHOF (in K/S/M, § 2 Rn. A 53 u. A 75 f.) sieht in den sieben Einkunftsarten sieben „Erwerbsgrundlagen“, die der Stpfl. nutzt; BAYER (BB 1988, 143) spricht von sieben „Erwerbstätigkeitsarten“; RUPPE (DStJG 1, 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 (aaO): „Die Nutzung einer Erwerbsgrundlage durch Erwerbstätigkeit ist die Einkommensquelle“, dazu beruft er sich auf RUPPE (DStJG 1, 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 Einkunftserzielung 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.

Uns 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 (aaO) in der „entgeltlichen *Leistungserstellung*“ zu sehen (vgl. JAKOB, St. vom Einkommen I, Stuttgart 1980, 104).

Kritik und Reformvorschläge: Die unterschiedlichen Besteuerungsfolgen, die an die unterschiedlichen Einkunftsarten geknüpft sind (s. dazu Anm. 520–522), werden zunehmend als ungerecht empfunden (vgl. TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 477. Zur Kritik speziell am Dualismus der Einkunftsarten s. Anm. 521, 522).

Von Wissenschaftlern wurden als Reformvorschläge angeboten:

- *eine Generalklausel* kombiniert mit einem „exemplarischen Einkünftekatalog“ von drei Einkunftsarten (LANG, Reformentwurf zu Grundvorschriften des EStG, 1985, 29 ff.; WENDT, DÖV 1988, 710);
- *eine Reduzierung auf zwei Einkunftsarten*, nämlich aus erwerbswirtschaftlicher Tätigkeit u. 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, Anmerkungen von WASSERMAYER, DStR 2001, 920 und einer ausführlichen Würdigung von TIPKE, StuW 2002, 148).

Allgemein gefordert wird die Abschaffung spezifischer Freibeträge für einzelne Einkunftsarten (s. Referat ISENSEE, zum Gutachten F des 57. Dt. Juristentags Mainz 1988).

Einstweilen frei.

73–75

4. Verhältnis zwischen Einkunftsart und „Einkunftsquellen“; Verhältnis zur Quellentheorie 76

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

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, Wiesbaden 1986, 34). Allerdings wird er unterschiedlich weit bzw. eng verstanden: Nach TIPKE/LANG (Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 9

Rn. 151) lassen sich die eingesetzte Arbeitskraft und das genutzte Vermögen als Einkunftsquellen bezeichnen. Für KIRCHHOF (in K/S/M, § 2 Rn. A 105 iVm. A 110) entsprechen offenbar die sieben Einkunftsarten sieben „Erwerbsgrundlagen“ und damit sieben Einkunftsquellen. Für RUPPE (DStJG 1, 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). UE ist es 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 Abgrenzung bei Fragen der Liebhaberei folgen wir dieser Einzelbetrachtung (s. Anm. 389, 390).

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, aaO Rn. A 110); uE zutreffend, nur würden wir statt von „Nutzung einer Erwerbsgrundlage durch Erwerbstätigkeit“ in Gefolge von RUPPE (aaO) von „Leistungserstellung für den Markt“ sprechen wollen.

77–78 Einstweilen frei.

5. Nicht unter die sieben Einkunftsarten fallende (nicht steuerbare) Einkünfte

79 a) Allgemeines

Auch nicht unter die sieben Einkunftsarten fallende Vermögensmehrungen sind begrifflich Einkünfte (s. Anm. 53), sie unterliegen nur nicht der ESt.

Rechtswicklung: § 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.“ (Begr. zum EStG 1934, RStBl. 1935, 35). Soweit § 6 Abs. 3 EStG 1925 Steuerbefreiungen enthielt, wurden diese nach § 3 übernommen.

Nicht steuerbare Einkünfte: Das EStG erfaßt nicht schlechthin alle Vermögensmehrungen (Ablehnung der konsequenten Reinvermögenszugangstheorie, s. Einf. ESt. Anm. 32), sondern nur solche, die unter eine der in Abs. 1 aufgezählten sieben Einkunftsarten fallen (s. Anm. 50). Daher bleiben sonstige Ver-

mögensmehrungen unberücksichtigt. Es dürfen auch *keine fingierten 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 fingierten Einkünften noch zu einer verdeckten Einlage (BFH v. 26.10.1987 GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; vgl. § 8 KStG Anm. 19).

Zu unterscheiden ist zwischen obj. und subj. nicht estbaren Einkünften (s. LANG, Die Bemessungsgrundlage der ESt., 1981/88, 258). Obj. nicht estbare Einkünfte sind solche, die von der Art her nicht unter die in Abs. 1 Nr. 1–7 genannten Vermögensmehrungen fallen. Zu den subj. nicht estbaren Einkünften gehören diejenigen, die der Art nach zwar unter die sieben Einkunftsarten fallen, aber bei denen der Stpfl. ohne Einkünfterzielungsabsicht gehandelt hat (s. Anm. 350–450 zur „*Liebbaberei*“).

Bei privaten Vermögensgegenständen bleibt ein realisierter Wertzuwachs unbesteuert; Ausnahme s. § 17, § 22 Nr. 2 iVm. § 23 EStG, § 21 UmwStG; s. auch Anm. 522.

Bei einem Betriebsvermögen werden grds. Vermögensmehrungen im Rahmen der Einkunftsart erfaßt, zu der das BetrV gehört. Dies gilt auch bei sonst nicht estbaren Vermögensmehrungen, zB Erbschaften und Schenkungen.

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

b) ABC zur Abgrenzung nichtsteuerbarer Vermögensmehrungen

80

Abfindungen für die Aufgabe eines Mietrechtes sind nicht stbar (BFH v. 14. 9. 1999 IX R 89/95, BFH/NV 2000, 423), Abfindungen an Personen, die in der Zeit von 1933 bis 1945 zwangssterilisiert wurden, sind nicht stbar: OFD Düss. v. 18. 7. 1983, StEK EStG § 2 Nr. 49, s. „*Schmerzengeld*“.

Amateurspieler eines Fußballvereins erzielt keine Einkünfte aus nichtselbst. 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). UE liegen dann aber Einkünfte aus sonst. Leistungen (§ 22 Nr. 3) vor (so auch FinMin. Sachsen-Anhalt v. 23. 4. 1992, DStR 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, 822). Wegen des innerhalb des Pauschetrags 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: s. „*Ebrenamt*“.

Aussperrungsunterstützungen, die ein ArbN während einer Aussperrung anläßlich eines Arbeitskamps 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, 556), s. u. „*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 dem Vater oder der 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. Dessenungeachtet 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, EFG 1969, 120), anders uU für Polizeispitzel (SCHMIDT/HEINICKE XXI. § 22 Anm. 150 „Belohnungen“) bzw. für sog. „V-Leute“.

Bergschäden an Privatvermögen s. § 21 Anm. 86 „*Schadensersatzleistungen*“. Bei Zugehörigkeit der Gebäude zum Betriebsvermögen bilden die Entschädigungen Betriebsentnahmen (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, BFH/NV 2000, 1031; v. 31. 5. 2000 IX R 73/96, BFH/NV 2001, 25).

Devisentermingeschäfte: s. „*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. u. „*Unterschlagung*“.

Differenzgeschäfte: s. „*Termingeschäfte*“.

Ehrenamt: Bei der Aufwandsentschädigung, die eine als Körperschaft des öffentlichen Rechts 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, 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 III R 241/84, aaO). 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). Über StFreiheit als Aufwandsentschädigung s. § 3 Nr. 26 Anm. 15 „*Aufwandsentschädigungen*“.

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 Betriebseinnahmen („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. Herstellungs- und Anschaffungskosten (§ 16 EigZulG).

Eigenprovision: s. „*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 Erbfall, 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, 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 Anschaffungskosten (BFH v. 5. 7. 1990 GrS 4–6/89, BStBl. II, 837; BMF v. 11. 1. 1993, BStBl. I, 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 estrechtlich 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, 809).

Existenzgründer-Zuschuß ist stbar (BFH v. 9. 10. 1996 XI R 35/96, BStBl. II 1997, 125), uU jedoch nach § 3 Nr. 2 stfrei.

Filmpreise: s. „Preise“.

Finderlohn (§ 971 BGB) fällt unter keine Einkunftsart (aA LADEMANN/SÖFFING/JÄSCHKE, § 2 Anm. 275 „Finderlohn“), 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 Betriebsvermögensmehrung darstellen, zB Fund im Kino bzw. in Verkehrsbetrieben.

Gesamtentschädigung: 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 u. 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: s. „Spielgewinn“.

Investitionszulage iSd. InvZulG 1999 gehört nicht zu den Einkünften iSd. EStG, sie mindert nicht die stl. Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 9 InvZulG 1999).

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).

Kunstpreis: s. u. „Preise“.

Lebensversicherung: Der Anfall der Versicherungsleistung in Form einer Kapitalzahlung gehört zu keiner Einkunftsart, wenn die Versicherung Privatvermögen bildet; zu sog. Lebensversicherungsrenten s. § 22 Anm. 139 u. 294.

Liebhaberei: s. Anm. 350–450.

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, FR 1983, 534. Das gilt auch für Ausbildungsverhältnisse (OFD Hannover, aaO). Bei Zuschüssen für ein Ausbildungsverhältnis, das anteilig sowohl einem privaten Haushalt als auch einem luf. Betrieb zuzurechnen ist (Hauswirtschaftslehrling), sind die anteilig auf den Betrieb entfallenden Zuschüsse Betriebseinnahmen. Die Aufteilung ist ggf. zu schätzen (OFD Hannover, aaO).

Lotteriegewinn, der einem Losehändler aufgrund nicht abgesetzter Lose zufließt, wird als im Gewerbebetrieb angefallen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gerechnet. Dies gilt auch dann, wenn dem Händler als Kaufmann die Lotteriecinnahme übertragen ist (RFH v. 17. 6. 1927, RFHE 21, 224; v. 16. 1. 1929, StuW Nr. 335; v. 13. 1. 1932, StuW Nr. 448; v. 2. 2. 1938, RStBl., 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., 574). Ist der die Lotterielose erwerbende Unternehmer weder Losehändler noch Lotterieceinnehmer, so sind die Spieleinsätze keine BA, Spielgewinne keine Betriebseinnahmen; die Befriedigung des Spieltriebs ist ein privater Vorgang (BFH v. 16. 9. 1970 I R 133/68, BStBl. II, 865); s. auch „*Spielgewinne*“.

► *Arbeitnehmer:* Lose als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit s. § 19 Anm. 600 „Lose“.

Nutzungsentschädigung gem. § 546a BGB bei verspäteter Rückgabe der Mietsache ist nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt kein Schadensersatz, sondern Entgelt für die erwungene Überlassung des Mietgegenstands und gehört damit ggf. zu den Einkünften aus VuV oder zu den Einkünften aus sonst. Leistungen (§ 22 Nr. 3); s. LADEMANN/SÖFFING/JÄSCHKE, § 2 Anm. 275.

Pflege Angehöriger: Das Entgelt für Pflegeleistungen Angehöriger ist grds. nicht stbar (BFH v. 14. 9. 1999 IX R 88/95, BStBl. II, 776; noch aA ZUGMAIER, DSr 1995, 872), vgl. Anm. 57.

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, BStBl. I, 1150).

► *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 dergl.; s. „*Preisausschreiben*“. 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, 629),

- die Persönlichkeit des Preisträgers zu ehren,
- eine Grundhaltung auszuzeichnen oder
- eine Vorbildfunktion herauszustellen (BFH v. 9. 5. 1985 IV R 184/82, BStBl. II, 427).

Es reicht aus, wenn mit einer Preisverleihung für ein bestimmtes Werk zugleich das Gesamtschaffen gewürdigt werden soll (BFH v. 9. 5. 1985 aaO betr. „Theodor-Wolff-Preis“ für Journalisten). Davon ist zB bei der Vergabe des Nobelpreises auszugehen (BMF v. 5. 9. 1996, aaO).

- *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. dann 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 Einkunftsart 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, aaO) 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, 650), oder Filmpreisen (oder Produzentenpreisen), die nach den Vergaberichtlinien einer Zweckbestimmung zur Herstellung eines neuen Films unterliegen (s.u. „*Filmpreise*“).

Nach BMF v. 5. 9. 1996, aaO, 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, 558).

- ▷ *Filmpreise* werden unterschiedlich beurteilt. 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. 5. 9. 1996, aaO). 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, EFG 1985, 335).

Preise für *Kulturfilme* sind zwar stbar, werden aber als Beihilfen zur Förderung der Ausbildung und der Wissenschaft nach § 3 Nr. 11 stfrei belassen (OFD Frankfurt v. 29. 3. 1984, StEK EStG § 3 Nr. 353).

▷ *Verlosung*: Für die hierbei erzielten „Preise“ gelten die vorstehenden Ausführungen nicht; s. „*Lotteriegewinn*“, „*Preis ausschreiben*“.

Preis ausschreiben: 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, EFG 1987, 467). 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 „*Spielgewinne*“, „*Lotteriegewinn*“, „*Preise*“, „*Rennwettgewinn*“ und § 19 Anm. 600 „*Lose*“.

Provision (Eigenprovision), die ein Versicherungsvertreter vom Versicherungsunternehmen 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, 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, 619).

Prozeßzinsen: s. „*Verzugszinsen*“.

Rennwettgewinn eines Buchmachers, der innerhalb eines Betriebs anfällt, ist Betriebseinnahme. Bei Trennbarkeit privater Wettgewinne von den gewerblich vereinnahmten Wetteinsätzen sind auch Wettgewinne eines Buchmachers stfrei (FG Köln v. 19. 4. 1988, EFG 1988, 518). Der Stpfl. hatte bei anderen Buchmachern und am Totalisator auf seinen Namen lautende Wetten abgeschlossen. 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). Betriebseinnahmen liegen jedenfalls vor, wenn der Trabertrainer das Rennen beeinflusst (FG aaO). Rennwetten, die nicht in einem Gewerbebetrieb anfallen, sind nicht stbar (BFH v. 24. 10. 1964 aaO unter Hinweis auf RFH v. 30. 6. 1927, RStBl., 197).

Rückfluß von Sonderausgaben (SA) und Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen: Werden Aufwendungen bzw. Zahlungen zurückerstattet, die in einem früheren VZ als SA bzw. als außergewöhnliche Belastungen 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.

SA und außergewöhnliche Belastungen sind Privataufwendungen, die ausnahmsweise gesetzlich zum Abzug zugelassen werden (s. § 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, 646; BMF v. 11. 7. 2002, FR 2002, 906; vgl. Nachweise bei § 10 Anm. 22a), bzw. bei außergewöhnlichen Belastungen die Belastung mindern (vgl. § 33 Anm. 41 bis 44).

► *Ausnahme*: In § 10 Abs. 5 (bis einschl. VZ 1989: Abs. 6) ist eine Nachversteuerung bestimmter Rückzahlungen von Rentenversicherungs- und Bausparver-

trägen gesetzlich angeordnet; diese werden damit „wie Einkünfte“ behandelt (s. Anm. 545).

Schadensersatz für einen betrieblich erlittenen Schaden bildet Betriebseinnahme, 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 Wirtschaftsguts im Privatvermögen (BFH v. 9. 3. 1962 VI 180/61 U, BStBl. III, 219; v. 12. 9. 1985 VIII R 306/81, BStBl. II 1986, 252 betr. Bausperre) geleistet werden.

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 zu Mehrbedarfsrenten nach § 843 Abs. 1 Alt. 2 BGB). 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. 8. 11. 1995, BStBl. I, 705.

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, 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; VI 290/62 U, aaO); für eine faktische Bausperre (BFH VIII R 306/81, aaO; v. 7. 7. 1987 IX R 116/82, BFH/NV 1988, 433); s. auch „Unfallversicherung“.

Vgl. „Nutzungsentschädigung“ u. „Verzugszinsen“.

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

Schenkung: Es gilt grds. das gleiche wie beim Erbanfall (s. dort). Der Begriff der Schenkung bestimmt sich nach § 516 BGB (s. die Komm. z. BGB). Eine „Schenkung“ kann aber auch eine Betriebseinnahme oder Einnahme im Rahmen einer der sieben Einkunftsarten des EStG bilden. Beispiele: Vermittelt ein Viehagent den Verkauf von Tieren und verzichtet die Käufer der Tiere auf die sog. Innerereien, überlassen sie also deren Verwertung dem Agenten, so liegt keine Schenkung vor; die Einnahmen aus der Verwertung sind vielmehr Betriebseinnahmen (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 Nr. 365). Die „Schenkungen“, die innerhalb einer selbständigen Berufstätigkeit oder einer nichtselbständigen Arbeit anfallen, werden im allg. 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 oben „*Ehrengabe*“ Anm. 151 über Verfügung über künftige Einkünfte.

Schmerzensgeld fällt unter keine Einkunftsart; s. o. „*Schadensersatz*“.

Spielgewinne sind idR nicht stbar (RFH v. 14. 3. 1928, RStBl., 181) Berufsspieler erzielen jedoch Einkünfte aus Gewerbebetrieb (BFH v. 11. 11. 1993 XI R 48/91, BHF/NV 1994, 622; SCHMIDT-LIEBIG, StW 1995, 162; aA die Vorauf-*lage*). *Lottospielen* fällt unter keine Einkunftsart, Spieleinsätze können keine BA sein, Spielgewinne sind keine Betriebseinnahmen (BFH v. 16. 9. 1970 I R 133/68, BStBl. II, 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, 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 6 Zeugen für seine Spielgewinne. Zur Einkünftequalifikation bei ungeklärten Vermögenszuwächsen s. ZUGMAIER, BB 1998, 2136 u. Anm. 99. Vgl. auch „*Lotteriegewinn*“, „*Rennwettgewinn*“.

Sponsoring: Die erhaltenen Leistungen können, wenn der Empfänger eine steuerbegünstigte Körperschaft ist, stfreie Einnahmen im ideellen Bereich, stfreie Einnahmen aus der Vermögensverwaltung oder stpfl. Einnahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sein (BMF v. 18. 2. 1998, BStBl. I, 212 – Sponsoring-Erlaß). Stfreie 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 (aaO) 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 ausf. und auch zur USt. und SchenkungSt. RAUPACH, zivilrechtliche und steuerliche Fragen des Sponsoring, in KÖTZ ua. (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2001, 169 ff.

Sportpreise sind in der Regel bei Amateuren nicht stbar (vgl. REISCH/REICHARDT/URBANKE, DB 1988, 359; SCHMIDT/HEINICKE XXI. § 22 Rn. 150 „*Preise*“; ENNEKING/DENK, DStR 1996, 450). Der Status als Amateur iSd. 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 iS des Abs. 1 möglich ist; s. „*Preise*“ u. „*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, 552). Vgl. weitere Nachweise in § 19 Anm. 172 „*Streikgelder*“, s. o. „*Aussperrungsunterstüt-*

zungen“, JAKOB/HALLERBACH/ZUGMAIER, Die Examenklausur im Steuerrecht, München 2000, 123.

Termingeschäfte: Einkünfte aus privaten Devisentermingeschäften (Differenzgeschäfte), die nicht auf Lieferung gerichtet sind, sind nicht stbar, es handelt sich weder um *Spekulationsgeschäfte* iSv. § 23 a.F. (idF. bis zum 31. 12. 1998) noch um sonstige Leistungen iSv. § 22 Nr. 3 EStG.

BFH v. 8. 12. 1981 VIII R 125/79, BStBl. II 1982, 618, v. 6. 12. 1983 VIII R 172/83, BStBl. II 1984, 132; v. 25. 8. 1987 IX R 65/86, BStBl. II 1988, 248; v. 22. 9. 1987 IX R 162/83, BFH/NV 1988, 230; v. 13. 10. 1988 IV R 220/85, BStBl. II 1989, 39.

Das gleiche gilt auch für Edelmetalltermingeschäfte (BFH v. 6. 12. 1983 aaO; v. 22. 9. 1987 aaO; v. 13. 10. 1988 aaO). Der BFH begründet dies mit dem Spielcharakter von Differenzgeschäften, bei denen es nur auf die Kursdifferenz, nicht aber auf den Umsatz von Wirtschaftsgütern ankommt (BFH v. 8. 12. 1981 aaO; v. 6. 12. 1983 aaO; v. 25. 8. 1987 aaO).

Ab dem 1. 1. 1999 werden private Termingeschäfte von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 erfaßt. Der Abschluß von Differenzgeschäften kann auch eine gewerbliche Tätigkeit sein, vgl. die oa. Rspr.

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, 3111) werden Trinkgeldeinnahmen von ArbN rückwirkend zum 1. 1. 2002 stfrei gestellt.

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

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

Unterschlagung: Gelder aus einer Unterschlagung stellen keine Einkünfte – insbes. auch keine Einkünfte iSv. § 22 Nr. 3 dar (FG Bad.-Württ./Freib. v. 28. 10. 1976, EFG 1977, 170; 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 (EFG 1985, 71). Bei der gewerbsmäßigen Verwertung der erlangten Güter liegen aber Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

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

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

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

Veruntreuung: s. „*Unterschlagung*“.

Verzugszinsen sind zwar zivilrechtlich Schadensersatz, aber ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach Entgelt für eine Kapitalüberlassung und daher beim Gläubiger Einkünfte aus KapVermögen (s. § 20 Anm. 850 „*Verzugszinsen*“). Gleiches gilt für Prozeßzinsen (s. § 20 Anm. 850 „*Prozeßzinsen*“).

Zufallserfindungen sind stbar, entweder nach § 15 oder nach § 22 Nr. 3 (BFH v. 18. 6. 1998 IV R 29/97, BStBl. II, 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. § 21 a Anm. 1). Zuschüsse sind Betriebseinnahmen 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).

III. Umfang der Einkommensteuerpflicht: Beschränkte und unbeschränkte Einkommensteuerpflicht

81 1. Sachlicher Umfang der unbeschränkten und der beschränkten Einkommensteuerpflicht

§ 2 gilt nach Abs. 1 Satz 1

- ▷ *bei unbeschr. StPflcht* (§ 1 Abs. 1–3) für alle – auch für ausländische – Einkünfte, die der Stpfl. während seiner unbeschr. EStPflcht erzielt (sog. Welteinkommen, Totalitätsprinzip; s. Einf. ESt. Anm. 62; Umkehrschluß aus der Regelung für beschr. Stpfl.);
- ▷ *bei beschr. StPflcht* nur für Einkünfte, die der Stpfl. „als inländische Einkünfte“ während der Zeit seiner beschr. StPflcht erzielt (sog. Territorialitätsprinzip, s. Einf. ESt. Anm. 98). 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 inländische sind; die §§ 50–50a enthalten Besonderheiten für die Einkommensermittlung und Steuerfestsetzung bei beschr. StPflcht, die § 2 vorgehen;
- ▷ *bei erweiterter beschr. StPflcht* ist durch §§ 2, 5 AStG die beschr. StPflcht sachlich dahingehend erweitert, daß beschr. Stpfl., die nach mind. fünfjähriger StPflcht ihren Wohnsitz aus dem Inland in das niedrig besteuerte Ausland verlegt haben, zehn Jahre lang mit allen nicht ausländischen Einkünften stpfl. sind (Einzelheiten s. § 1 Anm. 8).

Getrennte Ermittlung der in- und ausländischen Einkünfte ist bei unbeschr. *StPflcht* erforderlich, weil das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik zur Vermeidung oder Milderung einer doppelten Besteuerung derselben Einkünfte in mehreren Staaten durch *Doppelbesteuerungsabkommen* (idR unter Progressionsvorbehalt, s. § 32b) eingeschränkt wird, ferner um die Anwendung („unilateraler“) Maßnahmen wie die Anrechnung ausl. Steuern nach § 34c zu ermöglichen. Bei *beschr. StPflcht* ergibt sich die Notwendigkeit der getrennten Ermittlung inländischer Einkünfte schon aus dem begrenzten Umfang der StPflcht.

82 2. Erfassung von Einkünften „während der Einkommensteuerpflicht“

§ 2 unterwirft nur diejenigen Einkünfte der ESt., die der Stpfl. *während* seiner unbeschr. oder beschr. EStPflcht erzielt. Die unbeschr. StPflcht 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 beschr. StPflcht auf das Vorliegen von Einkünften iS des § 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.

Einstweilen frei.

83

B. Maßgeblichkeit der §§ 13–24 für die Zugehörigkeit von Einkünften zu einer Einkunftsart im Einzelfall (Abs. 1 Satz 2)

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 2

1. Allgemeines zu den Tatbestandsmerkmalen des Abs. 1 Satz 2

84

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. §§ 4–7 k bzw. §§ 8–9 a ermittelt werden. Dies hat seinen Grund darin, daß nach Abs. 2 die Methode der Einkünfteermittlung von der Einkunftsart (Betriebs- oder Haushaltseinkünfte, zu diesen Begriffen s. Anm. 520) abhängt (sog. Dualismus der Einkunftsarten s. Anm. 520).

Die Unklarheit in der Formulierung des Abs. 1 Satz 2 erklärt sich daraus, daß Abs. 1 und 2 zwar ihrer Zweckrichtung nach unterscheidbar sind (Abs. 1 betrifft den Steuergegenstand „Einkünftezielung“, Abs. 2 die Steuerbemessungsgrundlage „Einkünfte“), wegen der Verwendung des Begriffs „Einkünfte“ in Abs. 1 und 2 aber keine saubere terminologische Unterscheidung enthalten (s. Anm. 53).

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; über die Bedeutung der Zugehörigkeit zu einer Einkunftsart s. Anm. 85),
- ▶ die *„Bestimmung der Einkunftsart“*, dies geschieht
 - ▷ durch tatbestandsmäßige Abgrenzung der Einkünfte der §§ 13–24 (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. 97; zur Beurteilung durch den Stpfl. s. Anm. 98; über ungeklärte Vermögenszuwächse s. Anm. 99).

2. Bedeutung der Zuordnung zu einer Einkunftsart

85

Schrifttum: FRIEDR. KLEIN, EStrechtl. Ungleichartigkeiten und Ungleichwertigkeiten der Einkunftsarten, StW 1951 Sp. 475; LITTMANN, Einkommen u. Einkünfte – gesetzessystematische Abgrenzung, DStR 1962, 17; DERS. Einkommen, Einkünfte, Einkunftsarten – Einzelheiten zur gesetzlichen Unterscheidung, DStR 1962, 41; DERS. 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, StW 1967 Sp. 723; TIPKE in FS Paulick, Köln 1973, 392; FRANZ KLEIN, Zur Verfassungsmäßigkeit des geltenden EStRechts, DB 1977, 2246; GILOY, Zur

Symmetrie der Einkunftsarten, FR 1978, 205; ZIMMERMANN, Das Problem der Gerechtigkeit in der Einkünftebesteuerung (Gewerbebetrieb/Nichtselbständige Arbeit), Frankf./Bern 1978; MERKENICH, Die unterschiedlichen Arten der Einkünfteermittlung im deutschen Einkommensteuerrecht, Berlin 1982; KOLLER, Abgrenzung von Einkunftsstatbeständen 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 FS Tipke, Köln 1995, 321; NICKEL, Abgrenzung und Konkurrenz von Einkunftsstatbeständen im Einkommensteuerrecht, Bielefeld 1998; TIPKE/LANG, Steuerrecht 17. Aufl., Köln 2002, § 9 Rn. 477; ZUGMAIER, Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht, Augsburg 1998, 24.

Die Aufzählung einzelner Einkunftsarten diente 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 auf Grund eines umfassenden Einkommensbegriffs geschehen konnte (s. Anm. 10). Die darüber hinaus notwendige Definition oder Beschreibung der einzelnen Einkunftsarten bot aber dem Gesetzgeber die Möglichkeit (oder Verführung), 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 und daher zur Prüfung herausfordern, inwieweit solche Unterschiede verfassungswidrig sind. Zur Kritik vgl. das o. a. Schrifttum.

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

- *Einkünfteermittlung*, unterschiedlich für Gewinneinkünfte und Überschubeinkünfte (§ 2 Abs. 2; §§ 4, 5, 11; s. auch Anm. 500–530);
- *Umfang der Einkünfte*; s. zB über Veräußerungsgewinne und Wertänderungen bei Betriebsvermögen und Privatvermögen Anm. 522;
- *Werbungskostenpauschbeträge* (§ 9 a);
- *Freibeträge* (s. Tabellen Anm. 2);
- *Altersentlastungsbetrag* (§ 24 a);
- *Vorsorgepauschale* (§ 10 c);
- *Verlustausgleich und Verlustabzug* (Einschränkungen s. § 2 a Abs. 1; § 15 Abs. 4; §§ 15 a, 13 Abs. 7, 18 Abs. 4, 21 Abs. 1 Satz 2; §§ 22 Nr. 3 Satz 3, 23 Abs. 3 Satz 8; § 50 Abs. 2);
- *Steuerbefreiungen und -vergünstigungen* für bestimmte Einnahmen oder Einkünfte (s. §§ 3–3 b; Tabellen Anm. 2);
- *beschränkt Stpfl.* (§ 49);
- *Steuerabzugsverfahren* (§§ 38–42 f u. 46; §§ 43–45 d; §§ 50 Abs. 5, 50 a).

II. Konkretisierung der Einkunftsarten des Satzes 1 durch Verweisung auf §§ 13–24

Die §§ 13–24 bestimmen die einzelnen Tatbestandsmerkmale der in Abs. 1 Nr. 1–7 genannten Einkunftsarten (über die Bedeutung der Zugehörigkeit zu einer Einkunftsart s. Anm. 85).

Konkretisierung des Steuergegenstandes durch die §§ 13–24: 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 §§ 13–24“). Die Vorschriften der §§ 13–24 umschreiben zusammen mit Abs. 1 den Steuergegenstand der ESt. (s. Anm. 68–72) und regeln damit den sachlichen Umfang der EStPflicht.

Die §§ 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).

Tatbestandsmäßige Konkretisierung durch beispielhafte Umschreibung in den §§ 13–24: In sich geschlossene Definitionen – sieht man von § 15 Abs. 2 ab – 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, Abs. 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“; § 20 Abs. 2 Nr. 1: „und besondere Entgelte oder Vorteile, die neben den in Abs. 1 und 2 bezeichneten Einnahmen oder an deren Stelle gewährt werden“; § 22 Nr. 4 Satz 1: „sowie vergleichbare Bezüge“.

Ausdrücklich als Beispiel („zB“) 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).

III. Die tatbestandsmäßige Abgrenzung der Einkunftsarten nach den §§ 13–24 (sog. Einkünftequalifikation)

1. Keine Rangordnung der Einkunftsarten

87

Die These von der Gleichordnung der Einkunftsarten: Nach überwiegender Meinung stehen die Einkunftsarten gleichberechtigt nebeneinander.

So BEIERL, Die Einkünftequalifikation bei gemeinsamer wirtschaftlicher Betätigung im EStRecht, Berlin 1978, 76; TIPKE, FR 1983, 580; HANDZIK/HELLWIG in: L/B/P, § 2 Rn. 53; ZUGMAIER, Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht, Augsburg 1998, 35.

Hingegen hat der BFH in seiner Rspr. bisweilen die Neigung erkennen lassen, den Bereich der gewerblichen Einkünfte auf Kosten anderer Einkunftsarten auszudehnen (so etwa BFH v. 13. 12. 1961 VI 133/60 U, BStBl. III 1962, 127) und hat damit eine Art Reihenfolge der Einkunftsarten mit den gewerblichen Einkünften an der Spitze statuiert. Demgegenüber ist aber festzuhalten, daß der Gesetzgeber grds. von der Gleichwertigkeit der Einkunftsarten dergestalt ausgeht, daß Prioritäten nicht bestehen.

Rangordnung der Einkunftsarten?: Im Schrifttum wird gelegentlich vertreten, daß die Subsidiaritätsklauseln (s. Anm. 95) den Grundsatz der Gleichordnung der Einkunftsarten einschränken.

KLEIN, StW 1951, Sp. 475, 482; LITTMANN, Das Einkommensteuerrecht, 13. Aufl. 1981, § 2 Rn. 47; HANDZIK/HELLWIG in: L/B/P, § 2 Rn. 41 a, 53; RAUPACH/SCHENKING in der Voraufgabe.

Daraus ergäbe sich folgende Rangordnung der Einkunftsarten:

- ▷ *Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit und nicht-selbständiger Arbeit* stehen gleichrangig nebeneinander (aA zu § 18 SCHICK, StRK-Anm. EStG § 15 Ziff. 2 R. 162).
- ▷ *Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit* stehen außerdem gleichrangig neben Einkünften aus KapVerm. (BFH v. 19. 10. 1982 VIII R 97/79, BStBl. II 1983, 295).
- ▷ *Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung* sind nachrangig zu den Einkunftsarten iS des § 2 Abs. 1 Nr. 1–4 (§ 21 Abs. 3) und vorrangig zu den Einkünften aus KapVerm. (§ 20 Abs. 3) und den sonstigen Einkünften iSd. § 22.
- ▷ *Einkünfte aus Kapitalvermögen* treten hinter den Gewinneinkünften und hinter den Einkünften aus VuV (s. o.) zurück, stehen aber neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und vor den sonstigen Einkünften (s. § 22 Nr. 1 Satz 1, Nr. 3 Satz 1).
- ▷ *Einkünfte iS des § 22 Nr. 1, 1 a, 2 u. 4* stehen vor Einkünften aus Leistungen iS des § 22 Nr. 3.

Über das Verhältnis zwischen § 17 u. § 23 s. § 23 Abs. 2 Satz 2.

Keine Rangordnung der Einkunftsarten: Wie aber das Beispiel des Gewerbetreibenden, der neben seinem Gewerbebetrieb eine private Kapitalanlage hält, daraus Zinsen und damit trotz der Subsidiaritätsklausel des § 20 Abs. 3 Einkünfte aus KapVerm. 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 Stpfl. ist“. (BEIERL, Die Einkünftequalifikation bei gemeinsamer wirtschaftlicher Betätigung im Einkommensteuerrecht, 1987, 78). Es wird also die Einschlägigkeit zweier Einkunftsarten vorausgesetzt.

88 2. Abgrenzung der Einkunftsarten

a) Merkmale der Einkunftserzielung; Konkurrenzen

Zwischen den Einkunftsarten besteht Gleichrangigkeit (s. Anm. 87). Das Konkurrenzverhältnis zwischen den Einkunftsarten läßt sich den Merkmalen des § 15 Abs. 2 Satz 1 entnehmen.

Regelungsbereich des § 15 Abs. 2 Satz 1: 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 Land- und Forstwirtschaft und selbständiger Arbeit (die sonst nicht hätten in Form *negativer Tatbestandsmerkmale* ausgeschlossen werden müssen) und als sog. *ungeschriebenes negatives Tatbestandsmerkmal* für Einkünfte aus Vermögensverwaltung, dh. aus Kapitalvermögen und Vermietung und Verpachtung (vgl. § 14 Satz 3 AO), die ebenfalls

selbständig, nachhaltig, mit Einkünfteerzielungsabsicht und unter Beteiligung am allgemeinen Wirtschaftsverkehr erzielt werden (s. zB LANG, Die Bemessungsgrundlagen der Einkommensteuer, 1981/88, 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 Haushaltseinkünften (§§ 19, 20, 21, 22); Oberbegriff: „Einkünfteerzielungsabsicht“;
- *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. 69).

Konkurrenzen: § 15 Abs. 2 Satz 1 enthält einen generalisierenden Einkunfts-begriff (s.u.) 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).

b) Unterscheidungsmerkmale der einzelnen Einkunftsarten

88 a

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, 482); dafür enthält § 13 einen Katalog land- und forstwirtschaftlicher Betriebsarten (zur Abgrenzung gegenüber selbst. 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 aufgeführt 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, 111). 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 neg. 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 Haushaltseinkünften (zu diesen Begriffen s. Anm. 520) sind:

- ▶ *gegenüber § 19*: die für die Erwerbstätigkeit kennzeichnenden Gegentypen (s. Anm. 90) *Selbstständigkeit/Nichtselbstständigkeit*: Für § 19 kommt es – unabhängig vom Tätigkeitsinhalt – lediglich darauf an, ob der Stpfl. seine Einkünfte als ArbN bezieht, entscheidend ist der Status der ArbNEigenschaft (SCHMIDT-LIEBIG, StuW 1989, 111),
- ▶ *gegenüber §§ 20, 21*: die die Vermögenssphäre kennzeichnenden Gegentypen (s. Anm. 90) *betriebliche Nutzung von Erwerbsvermögen/private Vermögensverwaltung*, die bei Zugehörigkeit der Kapitalanlage bzw. des überlassenen Vermögenswerts zum Betriebsvermögen die §§ 20, 21 als subsidiär zurücktreten lassen (s. Anm. 95).

Unterscheidungsmerkmale zwischen Haushaltseinkünften:

- § 19 ist Erwerbstätigkeitstatbestand (s. o.),
- §§ 20, 21 sind Tatbestände der privaten Vermögensnutzung, die durch die Gegentypen *Kapitalanlage/Gebrauchsüberlassung* gekennzeichnet sind (s. Anm. 90),
- §§ 22, 23 sind subsidiäre Ergänzungstatbestände (s. Anm. 90).

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

3. Lösung von Abgrenzungsfragen (Einkünftequalifikation) auf der Grundlage von Typusbegriffen

Schrifttum: SCHMIDT-LIEBIG, „Gewerbe“ im StRecht, Diss. Saarbrücken 1977; DERS., Der Gewerbebetrieb in der Einkommen- u. Gewerbesteuer, BB Beil. 14/1984 zu Heft 24/84; DERS., Grenzbereiche von Einkunftsqualifikation, Einkunftszurechnung, Unternehmer- und Mitunternehmerbegriff – ausgelotet am Beispiel der ehelichen Gütergemeinschaft, StuW 1989, 110; DERS., Einkommensteuerliche Einordnung von Einnahmen aus einer Fahrgemeinschaft, FR 1995, 100; WEBER-GRELLET, Der Typus des Typus, in: BUDDE/MOXTER/OPFERHAUS (Hrsg.), FS Beisse, 1997, 551; ZUGMAIER, Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht, Augsburg 1998, 42; DERS., Der Begriff des Gewerbebetriebs in § 15 Abs. 2 S. 1 EStG – kein Merkmalsbegriff, sondern Typusbegriff, FR 1999, 997.

89 a) Gesetzliche Grundlage für Typenbegriffe

In den §§ 13 bis 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 Wechslen 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 Eink. 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 (JAKOB, StRK-Anm. EStG 1975 § 15 Abs. 2 R. 27, 1), bei der das Vorliegen einzelner Tatbestandsmerkmale geprüft wird. Die einschlägigen Rechtsbegriffe sind vielmehr Typusbegriffe (aA WEBER-GRELLET, Der Typus des Typus, in: BUDDE/MOXTER/OFFERHAUS (Hrsg.), 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 Typusbegriffe (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, Augsburg 1998, 43). Entscheidenden Eingang in die Rspr. hat diese methodische Differenzierung durch den Mitunternehmerbeschluß des BFH (v. 21. 2. 1974, BStBl. II, 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: Wird geprüft, ob ein Schrebergärtner durch seinen „Gemüsebau“ Eink. auf LuF erzielt, muß eine Orientierung an denjenigen Merkmalen erfolgen, die die Berufsgruppe der Gemüsebauern (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1) normalerweise im Wirtschaftsleben charakterisieren.

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 (JAKOB, StRK-Anm. EStG 1975 § 15 Abs. 2 R. 27, 2; WOLFF-DIEPENBROCK, DStZ 1981, 333 [338]).

b) Strukturierung des Systems der Einkunftsarten mit Hilfe von Gegentypen

90

LARENZ (Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 2. Aufl. 1969, 429) hat darauf hingewiesen, daß Typusbegriffe als Typ und Gegenteil verwandt werden können (zB Gesellschaft und Verein). STRECK (FR 1973, 303) hat diesen Gedanken aufgegriffen und dargestellt, daß bei Abgrenzung der Einkunftsarten Gegenteil 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 Gegenteil „nichtselbständig“ gebildet, so daß auch im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit Typusbegriffen gearbeitet werden kann. Folgende weitere Gegenteil können gebildet werden:

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

Einkünftequalifikationsprobleme entstehen regelmäßig zwischen:

- Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft 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 Vermietung und Verpachtung)
- 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, 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]).

91 Einstweilen frei.

92 c) Einkünftequalifikation beim Zusammentreffen mehrerer Tätigkeiten, gemischte Tätigkeit

Schrifttum: 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, Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht, Augsburg 1998, 56 ff.

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: Der Gewerbebetreibende, der neben seinem Gewerbebetrieb eine private Kapitalanlage hält und daraus Zinsen bezieht, hat – steuerrechtlich verbindungslos nebeneinanderstehend – Einkünfte aus mehreren Tätigkeiten, die – jede für sich betrachtet –

als Einkünfte aus Gewerbebetrieb und als Einkünfte aus KapVerm. 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 aaO, 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 PersGes.:* 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 vH 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 KStPfl.:* 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, 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 Einkunftsphären (ZUGMAIER aaO, 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 ist oder zumindest die Unmöglichkeit der Trennung indiziert ist (weitere Nachweise bei ZUGMAIER aaO, 86):

– Schulden eines einheitlichen Erfolgs: Trennung ist nicht möglich:

Beispiel (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 zum Teile 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 an Nicht-Pferdeeigentümer. Das Unterrichts-entgelt 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: 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 (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 (BFH v. 23. 1. 1992 IV R 19/90, BStBl. II, 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 aaO, 92 mit umfangreichen Nachweisen aus der Rspr.).

Einheitlich zu beurteilende Tätigkeit: Sind die verschiedenen Tätigkeiten des StPfl. nicht mehr zu trennen, zB sind sie wirtschaftlich nur als eine einzige Tätigkeit anzusehen, so ist diese einheitliche Tätigkeit dann derjenigen Einkunftsart zuzurechnen, deren Tatbestandsmerkmale sie in erster Linie ver-

wirklicht. 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, 522 [525]).

Einstweilen frei.

93–94

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

95

Grds. entscheidet sich die Zugehörigkeit zu einer Einkunftsart nach der tatbestandsmäßigen Abgrenzung der Einkunftsarten (s. Anm. 87–94). Darüber hinaus bestehen 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 o.g. 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 Umqualifizierung vornehmen, arbeiten häufig mit dem Mittel der gesetzlichen Fiktion (s. dazu Einf. ESt. Anm. 673):

„*Umqualifizierungsnormen*“ (so SCHMIDT-LIEBIG, StuW 1989, 111) 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:* UE handelt es sich bei den sog. Subsidiaritätsklauseln in § 20 Abs. 3, § 21 Abs. 3, § 22 Nr. 1 Satz 1, § 22 Nr. 3 Satz 1, § 23 Abs. 3 größtenteils um Klarstellungen; würden sie fehlen, müßte uE die gesetzliche Auslegung zum gleichen Ergebnis führen (s. Anm. 87).

► *Die Einkünfte aus Kapitalvermögen* sind gem. § 20 Abs. 3 subsidiär zu den Einkünften aus LuF, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung.

► *Die Einkünfte aus Vermietung u. 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 Satz 1. Hingegen tritt § 17 hinter § 23 Abs. 1 Nr. 2 zurück (§ 23 Abs. 2 Satz 2).

▷ *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, 1 a, 2 oder 4 gehören“).

Eine *echte Konkurrenz* liegt nur dann 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 Betriebseinnahmen zu rechnen, weil sie über den Tatbestand der Nutzungsüberlassung von KapVerm. (§ 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, Von der Unordnung zur Neuordnung des EStRechts, in RAUPACH/TIPKE/UELNER, 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 Überschubeinkunftsarten bereits wegen ihrer Subsidiarität (s. o.) zurücktreten:

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

SCHMIDT-LIEBIG, StW 1989, 111 bezeichnet sie als Umqualifizierungsnormen; ebenso JAKOB, Einkommensteuer, 2. Aufl. 1996, § 6 Rn. 56; BFH v. 2. 12. 1982 IV R 72/78 (BStBl. II 1983, 215) stützt SonderBetrV eines Freiberuflers auf § 4: Subsidiaritätsfall; WOERNER (JbFfStR 1978, 161 FN 36) dagegen leitet die SonderBetrV-Eigenschaft aus der StPfl. der Vergütungen nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 ab (Folge: Umqualifizierungsfall); für HALLERBACH, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, München 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.

96 Einstweilen frei.

V. Die Entscheidung über die Zugehörigkeit der Einkünfte zu einer Einkunftsart „im einzelnen Fall“ als Subsumtionsschluß

97 1. Allgemeines

Die rechtliche 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“ (s. Einf. ESt. Anm. 630), 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.

2. Beurteilung durch den Steuerpflichtigen

98

Da es sich bei der Zuordnung von Einkünften zu einer Einkunftsart um einen Subsumtionsschluß handelt (s. o. Anm. 97), 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, 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.

3. Ungeklärter Vermögenszuwachs

99

Schrifttum: ZUGMAIER, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung ungeklärter Vermögenszuwächse, BB 1998, 2136.

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 (Erbschaft, 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, 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; über Spielgewinne 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, 732; RÖNITZ, DSStJG 3, 304; JAKOB, Abgabenordnung, 3. Aufl. 2001, Rn. 219.

AA noch BFH v. 31. 8. 1967 V 241/64, BStBl. III, 686, 687; TIPKE/KRUSE, § 162 AO, Rn. 20.

Bei Unklarheit über die Einkunftsart sind die Einkünfte uE nicht einfach als Leistungseinkünfte iS des § 22 Nr. 3 zu behandeln (so aber STRECK, StRK-Anm. AO § 146 a aF R. 21). Will das FA den Vermögenszuwachs aus § 22 Nr. 3 herleiten (statt stfreier Unterhaltsleistungen oder sonstigen stfreien Vermögensmehrungen), so muß es dies begründen (FG Münster v. 31. 10. 1973, EFG 1974, 153).

Für alle Einkunftsarten gilt gleichermaßen, daß die Einkünfte derjenigen Einkunftsart zuzurechnen sind, für deren Vorliegen nach den Umständen des ein-

zelen Falls die größte Wahrscheinlichkeit besteht; zur Unzulässigkeit einer Wahlfeststellung s. u.

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, 550 [553]).

Ist ein bestimmter Sachverhalt trotz Mitwirkung des Stpfl. nicht aufklärbar, so ist nach den Regeln der objektiven Beweislast (Feststellungslast) zu entscheiden (s. Einf. ESt. Anm. 561, 672), für steuerbegründende Merkmale trägt danach das FA die Beweislast.

Keine „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 FG Schl.-Holst. v. 6. 6. 1968, 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).

Anhang 1 zu Abs. 1: Persönliche Zurechnung von Einkünften

Schrifttum: *Schmidt*, „Väter und Söhne“ – Möglichkeiten und Grenzen der Einkommensverlagerung zwischen Eltern und Kindern, StbJb. 1975/76 S. 149 ff.; *Tipke*, Übertragung von Einkunftsquellen, StuW 1977 S. 293; *Beinert*, Rechtstatsächliche Aspekte der Übertragung von Einkunftsquellen, DStJG 1 S. 141; *Grob*, Übertragung von Einkunftsquellen durch Beteiligung an einer FamilienPersGes., insbes. die Angemessenheit der Gewinnverteilung, DStJG 1 S. 97; *Meincke*, Zivilrechtliche Vorfragen bei der estl. Übertragung von Einkunftsquellen aus der Sicht des Zivilrechtlers, DStJG 1 S. 69; *Ruppe*, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung, DStJG 1 S. 7; *Schmidt*, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen von Eltern auf Kinder, DStJG 1 S. 41; *Wassermeyer*, Die Übertragung von Einkunftsquellen zwischen nahestehenden Personen, StuW 1979 S. 209; *Söffing*, Möglichkeiten und Grenzen einer Verlagerung von Einkünften auf die folgende Generation, StbJb. 1978/79 S. 301; *Haas*, Praxisnahe Hinweise zur Übertragung von Einkunftsquellen und Einkunftsverteilung im familiären Bereich, DStZ/A 1979 S. 18; *Meßmer*, Die höchstrichterliche Rspr. zu FamilienPersGes. im EStRecht, StbJb. 1979/80 S. 163; *L. Schmidt*, Subj. Zurechnung von Einkünften, StbJb. 1980/81 S. 115; *Biergans*, Überlegungen zur Zurechnung latenter Einkünfte im EStRecht, FR 1982 S. 525; *Biergans/Stockinger*, Zum Einkommensbegriff und zur persönlichen Zurechnung von Einkünften im EStRecht, FR 1982 S. 1 ff. u. 25 ff.; *Biergans*, Überlegungen zur Zurechnung latenter Einkünfte im EStRecht, FR 1982 S. 525; *Gieske*, Die Ordnungsfunktion des Zivilrechts für die stl. Zurechnung, DStR 1982 S. 478; *Bayer*, Zum Systemgedanken des deutschen EStRechts, FR 1983 S. 105; *Stadie*, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, Berlin 1983; *Biergans*, Überlegungen zur personellen Zurechnung von Betriebsausgaben und Werbungskosten, FR 1984 S. 297; *Kottke*, Wertpapier-Pensionsgeschäfte unter nahen Angehörigen zur Verlagerung von Einkunftsquellen, B 1984 S. 159; *Wippenbeck*, Einkünftezurechnung bei Familienunternehmen, Diss. München 1984; *Bayer*, Der Stufenbau des StTatbestandes, FR 1985 S. 338; *Biergans/Wasmer*, Zum Tatbestand der Besteuerung und zum Leistungsfähigkeitsbegriff in der ESt, FR 1985 S. 57; *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 S. 365; *Bordwin*, Zurechnung von Einkünften und AfA-Befugnis bei Nutzung fremder Wirtschaftsgüter? DStZ 1986 S. 55; *Döllerer*, Handelsrecht und StRecht – Einheit der Rechtsordnung? StuW 1988 S. 203; *Lehmann*, Das „Wirtschaften auf gemeinsame Rechnung“ im StRecht, SteuerStud 1988 S. 332; *Steinberg*, Zur Frage der Einkunftsquelle und ihrer Zurechnung, DStZ 1988 S. 315; *Wolff-Diepenbrock*, Handeln für fremde Rechnung im ESt-Recht, in: Handels- u. StRecht (Festschrift Döllerer) Düss. 1988 S. 757; *Leberfinger*, Die estl. Folgen der Übertragung von Erwerbseinnahmensprüchen, München 1989; *Mienert*, Bilanzierung fremder Wirtschaftsgüter, BBK F. 13 S. 3355 (3. 1. 90); *Stengel*, Die pers. Zurechnung von WG im EStRecht, Rheinfelden 1990. Schrifttum zur Zurechnung bei Nießbrauch s. Anm. 201, zur Zurechnung bei Rechtsnachfolge s. Anm. 159.

A. Allgemeine Erläuterungen zur Zurechnung

I. Überblick

100

Inhalt der Zurechnung: Die Frage der Zurechnung betrifft den Zusammenhang zwischen subjektivem und objektivem EStTatbestand (s. Anm. 15). Es geht um die sog. persönliche Zurechnung (s. Anm. 113), dh. um Feststellung der Person, die die Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 1 „erzielt“ (s. Anm. 118, 125). Das ist diejenige Person, die die Leistung bewirkt, durch die der Tatbestand der Einkünfteerzielung iSd. §§ 13–24 verwirklicht wird (s. Anm. 126), dh. die *über die Leistungserstellung disponieren kann* (s. Anm. 130, 132). Zu dem 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. 135–137); zur sog. *Surrogation von Einnahmen* s. Anm. 138; zur Bedeutung der Vermögenszurechnung für die Einkünftezurechnung s. Anm. 142–144 (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. 201–330; ABC der Zurechnung s. Anm. 340.

Zurechnungssubjekt ist der Stpfl. (s. Anm. 158); über *Rechtsnachfolge* s. Anm. 159–164; über *gemeinschaftliche Einkünfteerzielung* s. Anm. 165–167; über *Zurechnung bei Interessengleichlauf* s. Anm. 170–174; über *Bedeutung des Güterstands* s. Anm. 180–195.

II. Rechtsentwicklung der Zurechnungsgrundsätze

101

Die persönliche Zuechnung 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 zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum (vgl. Nachweise bei *Biergans/Stockinger*, FR 1982, S. 28; zuletzt noch *Döllerer*, StuW 1988 S. 203). Nach heute wohl allgemeiner Meinung in Rspr. und Schrifttum gilt:

„Erzielt werden die Einkünfte von demjenigen, der den Einkünftetatbestand erfüllt“ (*Tipke*, StuW 1977 S. 293, 298).

Konkretisiert wurde diese Auffassung vor allem von *Ruppe* (DStJG 1 S. 7 ff.; s.u.).

Neuere Entwicklung im Schrifttum: 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, Marktschancen zu nutzen, Leistungen zu variieren, im Extremfall auch zu verweigern, indem er seine Tätigkeit einstellt, Kapital zurückzieht, Mietverhältnisse kündigt etc.“ (*Ruppe*, DStJG 1 S. 7 ff., 18 unter Berufung auf *L. Schmidt*, StJb. 1975/76 S. 164).

Die Auffassung von *Ruppe* stieß im Schrifttum auf breite Zustimmung.

[Anschluß S. E 73]

Vgl. *Philipowski*, *StuW* 1979 S. 113; *Jakob*, *Steuern v. Einkommen I*, Stuttgart 1980 S. 104; *L. Schmidt*, *StbJb.* 1980/81 S. 115, 120; *Bordewin*, *StKongrRep.* 1981 S. 137, 148; *Biergans/Stockinger*, *FR* 1982 S. 31; *L. Schmidt*, *DStJG* 1 S. 41, 46.

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 „Zurechnungsobjekt der Einkünfte ist“ (*Ruppe*, aaO S. 39) und daß unter „Einkunftsquelle“ die Leistungserstellung zu verstehen ist (*Ruppe*, aaO S. 19; ebenso haben *L. Schmidt*, *StbJb.* 1980/81 S. 115 ff. u. *Jakob*, aaO S. 104 Fußn. 5 *Ruppe* verstanden). Später wurde die Einkünftezurechnung ohne Verwendung des Begriffs Einkunftsquelle aus dem Gesetz abgeleitet (so die BFH-Rspr. s.u.; *Biergans/Stockinger*, *FR* 1982 S. 1 ff. u. S. 25 ff.; *Stadie*, *Die persönliche Zurechnung von Einkünften*, Berlin 1983 S. 24; *Meßmer*, *StbJb.* 1979/80 S. 165 f.; *Walter*, *BB* 1983 S. 1151). Der Ansatzpunkt für die persönliche Zurechnung von Einkünften ist seit der grundlegenden Arbeit von *Ruppe* nunmehr die tatsächliche Beherrschung des Vorgangs der Leistungserstellung (vgl. *Jakob*, aaO S. 103 ff.; *Biergans*, *ESt.* u. *StBil.*, 4. Aufl. München 1988 S. 854). Das zivilrechtliche oder wirtschaftliche Eigentum ist für die persönliche Zurechnung nicht von entscheidender Bedeutung (s. Anm. 142).

Neuere 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 VIII R 63/79 v. 13. 5. 80, *BStBl.* 1981 S. 295; VIII R 75/79 v. 13. 5. 80, *BStBl.* 1981 S. 297; VIII R 128/78 v. 13. 5. 80, *BStBl.* 1981 S. 299; VIII R 160/81 v. 9. 3. 82, *BStBl.* S. 540; I R 123/76 v. 14. 11. 79, *BStBl.* 1980 S. 432). Bestätigt wurde diese Rspr. durch den Beschluß des Großen Senats GrS 1/81 (v. 29. 11. 82, *BStBl.* 1983 S. 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 GrS 4/82 (v. 25. 6. 84, *BStBl.* S. 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.“

Die Ergebnisse der früheren Rspr. behalten insoweit Gültigkeit, als mit der Zurechnung des wirtschaftlichen oder zivilrechtlichen Eigentums nur eine tatsächliche Sachherrschaft über eine Leistungsbeziehung beschrieben wird.

Geändert haben sich die Ergebnisse der Rspr. in den Fällen der Zurechnung des Nutzungswertes unentgeltlich überlassener Wohnungen ohne dingliches Nutzungsrecht: Früher mußte nach der Rspr. der Eigentümer den Nutzungswert der unentgeltlich überlassenen Wohnung iSv. § 21 Abs. 2 (bis einschl. VZ 1986) versteuern (bis BFH VIII R 164/77 v. 11. 4. 78, *BStBl.* S. 493 mwN). Der BFH änderte seine Rspr. dahingehend, daß der Nutzende den Nutzungswert zu versteuern habe (BFH VIII R 215/79 v. 29. 11. 83, *BStBl.* 1984 S. 366; VIII R 184/83 v. 29. 11. 83, *BStBl.* 1984 S. 371). Der BFH stellt dabei nur noch auf eine gesicherte Rechtsposition des Nutzenden ab (vgl. § 21 a Anm. 75). Dies entspricht der Auffassung, daß derjenige Einkünfte erzielt, der die tatsächliche Dispositionsmöglichkeit über die Leistungserstellung hat (s. Anm. 130). Ausführlich zur Zurechnung bei schuldrechtlichen Nutzungsrechten s. Anm. 321–323, zur Zurechnung bei Nutzung ohne Rechtsgrundlage s. Anm. 330.

Einstweilen frei.

102, 103

III. Bedeutung der Zurechnung

Die Zurechnung von Einkünften beim Stpfl. bewirkt eine Verknüpfung zwischen Steuersubjekt (Stpfl.) und Steuerobjekt (s. Anm. 113); 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 (s.u.) und
- im internationalen Wirtschaftsverkehr durch Verlagerung von Einkünften auf in der Bundesrepublik nicht stpfl. Rechtsträger (sog. *Basisgesellschaften*) in niedrig besteuerten Staaten (sog. *Oasenländer*), vgl. Einf.ESt. Anm. 124–130.

Einkünfteverlagerung innerhalb der Familie: Mit dem Wegfall der Zusammenveranlagung mit Kindern durch Nichtigerklärung des § 27 EStG 1949–1961 durch das BVerfG (1 BvL 16–25/62 v. 30. 6. 64, BStBl. S. 488) „war für den Bezieher von Vermögenseinkünften der Weg zum Kindersplitting durch Aufteilung von Einkunftsquellen eröffnet“ (*Flume*, DStR 1973 S. 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 Personengesellschaft 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 (s. Anm. 101).

Einkünfteverlagerung durch internationale Steuerflucht (s. auch Einf.ESt. Anm. 124): Sie trat bereits in der Weimarer Republik und dann mit zunehmender Internationalisierung der Wirtschaften auch in der Bundesrepublik auf. Auch diese Versuche lösten Begrenzungsmaßnahmen durch Verwaltung, Rspr. und Gesetzgebung aus.

► *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. 31 (RGBl. I S. 373; RStBl. I S. 473), VO des Reichspräsidenten über steuerliche Erfassung bisher nicht versteuerter Werte und über Steueramnestie v. 23. 8. 31 (RGBl. I S. 449; RStBl. I S. 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. 31 (RGBl. I S. 731), die bei deutschen Reichsangehörigen, die im Inland mindestens seit dem 31. 12. 27 ihren gewöhnlichen Aufenthalt bzw. Wohnsitz hatten und diesen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt nach dem 31. 3. 31 aufgaben, 25 vH 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.

- ▶ *In der Bundesrepublik* war die Steuerflucht von untergeordneter Bedeutung, solange die Devisenbewirtschaftung anhielt und die Freizügigkeit internationaler Wirtschaftsbeziehungen eingeschränkt war.
- ▷ *Der Oasenbericht*: Auf eine Anfrage des BTages v. 12. 4. 62 (Umdruck 75, abgedruckt in Anlage 5 zum Stenografischen Bericht) erging der Bericht der BReg. an den BT über Wettbewerbsverfälschungen, die sich aus Sitzverlagerungen in das 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 S. 258).
- ▷ *Der Oasenerlaß v. 14. 6. 65*: Der koordinierte Ländererlaß betr. Verlagerung von Einkünften und Vermögen in sog. Steueroasenländer v. 14. 6. 65 – Oasenerlaß (BStBl. II S. 74) – versuchte, Maßstäbe dafür festzulegen, in welchen Fällen Einkommens- und Vermögensverlagerungen in niedrig besteuerte Länder nach geltendem Recht steuerlich nicht anzuerkennen sein sollten. Der Oasenerlaß stieß vielfach auf Kritik; fraglich ist vor allem seine gesetzliche Grundlage (*Rädler/Raupach*, *DStZ* 1968 S. 249; dazu *Debatin*, *DStZ* 1968 S. 361). Statt die Generalklauseln klar gegeneinander abzugrenzen, verwischte er die Grenzen zwischen ihnen, vor allem bei den sog. Scheinfällen, bei denen trotz rechtlicher und wirtschaftlicher Unterschiede zB nicht zwischen Treuhandverhältnissen und Scheingeschäften unterschieden wird (*Raupach*, Außensteuerrechtliche Wirkungen der Steuerreformgesetze, *JbFStR* 1977/78 S. 424).
- ▷ *Die Höchststrichterliche Rechtsprechung*: Ohne sich auf den Oasenerlaß zu stützen, bekämpft die Rspr. Verlagerungen von Einkommen und Vermögen auf sog. Basisgesellschaften in Steueroasenländer durch Anwendung des *Steuerumgebungsverbots* (§ 6 StAnpG, § 42 AO 1977; vgl. die Zusammenfassung in *FinMin. NRW v. 2. 5. 77*, *FR* S. 277); s. weiter Einf.ESt. Anm. 129.
- ▷ *Das Außensteuergesetz (AStG) v. 8. 9. 72* (s. Einf.ESt. Anm. 125–130): 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.
Das AStG enthält neben Regelungen zur Einkunftsabgrenzung (§ 1 AStG) und der Erweiterung der beschr. Stpfl. (§§ 2, 3 AStG) auch ausdrückliche Zurechnungsvorschriften: § 5 AStG für sog. zwischengeschaltete Gesellschaften und § 15 AStG für ausländ. Familienstiftungen. Dagegen enthält die Zugriffsbesteuerung der §§ 7ff. AStG keine Zurechnungsregel, sondern eine Ausschüttungsfiktion (s. Anm. 108).

Einstweilen frei.

105, 106

IV. Geltungsbereich der Zurechnungsgrundsätze

1. Allgemeines zum persönlichen und sachlichen Geltungsbereich

107

Daß Einkünfte demjenigen zuzurechnen sind, der sie „erzielt“ hat, gilt in *persönlicher* Hinsicht sowohl für unbeschr. als auch für beschr. Stpfl. und in *sachlicher* Hinsicht für alle Einkunftsarten.

Über § 8 Abs. 1 KStG gelten die Zurechnungsgrundsätze auch für KStPflcht; sie selbst sind Zurechnungsobjekt (dies hat zu Versuchen der Einkunftsverlagerung geführt, s. Anm. 174).

Zwar sind PersGes. (anders als KapGes.) für die ESt. und KSt. keine selbständigen Steuersubjekte, wohl aber sind sie nach neuer Rspr. Subjekte der Einkünftezielung und Einkünfteermittlung.

BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751, 761; IV B 51/85 v. 2. 9. 85, BStBl. 1986 S. 10; VIII R 364/83 v. 12. 11. 85, BStBl. 1986 S. 311; VIII R 257/80 v. 5. 11. 85, BStBl. 1986 S. 53; IV R 352/84 v. 23. 10. 86, BStBl. 1988 S. 128; kritisch dazu *Meffmer*, FR 1990 S. 205, 208 ff.

Die Tatbestandsverwirklichung durch PersGes. wird also nach dem System des EStRechts den Gesellschaftern „zugerechnet“ (s. Anm. 113 aE).

108 2. Zurechnung bei Auslandsbeziehungen

Grundsätzlich finden bei Auslandsbeziehungen die allgemeinen Grundsätze der Einkünftezurechnung Anwendung, dies gilt auch für beschr. und erweitert beschr. Stpfl. Ob Einkünfte einer Person nach dem DBA-Schweiz zuzurechnen sind, richtet sich nach deutschem StRecht (BFH I R 52/83 v. 18. 12. 86, BStBl. 1988 S. 522).

Bei Einkunftsverlagerungen kann das Mißbrauchsverbot des § 42 AO zu abweichender Zurechnung von Einkünften und Vermögen führen, so insb. nach der Rspr. des BFH zur Einkunftsverlagerung durch Basisgesellschaften (s. Einf. ESt. Anm. 129). Zurechnungsvorschriften enthält auch das AStG.

Zurechnungsvorschriften im AStG sind:

- ▷ § 5 AStG: Sind erweitert beschr. Stpfl. an einer bestimmten ausl. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ohne Sitz u. Geschäftsleitung im Inland beteiligt (sog. Zwischengesellschaften, §§ 7–8 AStG), so werden die nicht-ausländischen Einkünfte dieser Gesellschaft dem erweitert beschr. Stpfl. zugerechnet (vgl. *Flick/Wassermeyer/Becker*, AStG § 5 Anm. 15–19). Es handelt sich dabei um die Zurechnung von Einkünften eines anderen Stpfl. (der Zwischengesellschaft) auf den erweitert beschr. Stpfl.
- ▷ § 15 AStG: Einkommen einer Familienstiftung ohne Sitz und Geschäftsleitung im Inland werden dem Stifter, sofern dieser unbeschränkt steuerpflichtig ist, zugerechnet, sonst den unbeschr. stpfl. Personen, die bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind. Zur Ermittlung des Einkommens nach deutschem Steuerrecht s. *Flick/Wassermeyer/Becker*, AStG § 15 Anm. 22–24.

Keine Zurechnungsvorschriften im AStG sind §§ 7 ff. AStG (sog. Zugriffsbesteuerung), denn hierbei handelt es sich uE um eine Ausschüttungsfiktion. Das Gesetz spricht von „Hinzurechnung“, nicht von „Zurechnung“ (vgl. § 10 Abs. 1 AStG), beiden Begriffen liegt ein unterschiedlicher Inhalt zugrunde (glA BFH I R 41/82 v. 20. 4. 88, BStBl. S. 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. Daß der Hinzurechnungsbetrag um ausgeschüttete Gewinne zu kürzen ist (vgl. § 11 AStG) und daß auf den Hinzurechnungsbetrag die Schachtelbefreiungen nach DBA anzuwenden sind (vgl. § 10 Abs. 5 AStG), kennzeichnen die Hinzurechnungsbesteuerung ihrem Wesen nach als Folge einer Ausschüttungsfiktion. Weitere Folge ist, daß die beschränkte StPfl. der Zwischengesellschaft selbst – jedenfalls nach dem Gesetzeswortlaut – unberührt bleibt. Zur Vermeidung einer Doppelbelastung bedarf es uE aber insoweit einer teleologischen Reduktion (s. Einf. ESt. Anm. 661 aE), glA *Köhler*, RIW 1988 S. 979.

Menck in *Blümich* (Vorb. 27 zu §§ 7–14) will dagegen zwischen einer Zurechnungstheorie, einer Ausschüttungstheorie und einer Repräsentationstheorie unterscheiden und hält den „Theorienstreit“ nicht für lösbar, folgt aber seinerseits der letzten. Theorie (der Hinzu-

rechnungsbetrag messe die Steigerung der Leistungsfähigkeit und repräsentiere sie bei der Veranlagung des Stpfl.).

Einstweilen frei.

109

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1. Allgemeines

110

Abs. 1 Satz 1 ist allgemeine Rechtsgrundlage der Einkünftezurechnung (s. Anm. 118); daneben bestehen im innerstaatlichen Recht Spezialzurechnungsnormen (s. Anm. 119), ebenso im AStG (s. Anm. 108). § 39 AO hat keine unmittelbare Wirkung für die Einkünftezurechnung (s. Anm. 142). § 42 AO hat für die Zurechnung insofern Bedeutung, als bei Mißbräuchen eine abweichende Zurechnung erfolgen kann (zur Rspr. über Basisgesellschaften s. Einf. ESt. Anm. 129).

2. Verhältnis zu § 12 Nr. 2

111

Nach heute hM hat die Vorschrift des § 12 Nr. 2 keine Bedeutung für die Frage der persönlichen Zurechnung von Einkünften, da diese Vorschrift inzwischen als eine Norm verstanden wird, die einige Fälle der Einkommensverwendung klarstellt.

BFH I R 97/75 v. 5. 7. 78, BStBl. 1979 S. 40, 42; VIII R 8/77 v. 29. 9. 81, BStBl. 1982 S. 248; VIII R 215/79 v. 29. 11. 83, BStBl. 1984 S. 366; VIII R 71/81 v. 30. 7. 85, BStBl. 1986 S. 327, 330; *Schmidt/Drenseck*, VIII. § 12 Anm. 10 a; *Stadie*, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, Berlin 1983; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 12 Tz. 31; *Littmann/Bitz/Meinke*, § 12 Tz. 135; *Arndt in Kirchhoff/Söhn*, § 12 RdNr. A8; *Hutter*, DStZ 1981, S. 47, 50; *Rößler*, DStZ 1981 S. 274, 276; *Meßmer*, StbJb. 1979/80 S. 163, 253; *Biergans/Stockinger*, FR 1982 S. 25, 33; aA (noch) RFH v. 14. 4. 43, RStBl. S. 516; BFH I R 213/74 v. 16. 3. 77, BStBl. S. 414; *Paulicke*, DStR 1975 S. 564, 573; *Ruppe*, DStJG Bd. I 1978 S. 7, 31; *Söffing*, StbJb. 1978/79 S. 301, 328; *Wassermeyer*, StuW 1979 S. 209, 218; *Uelner*, StbJb. 1980/81 S. 385, 406; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der ESt., Köln 1981/88 S. 77–79; *Tiedtke*, FR 1982, S. 342, 344. § 12 Nr. 2 erfaßt nur Zuwendungen, also Leistungen ohne Gegenleistung und damit keine Einkünfte, so daß die Vorschrift deshalb auch keine Aussagen über die Einkünftezurechnung treffen kann (*Loritz*, EStRecht, Heidelberg 1988 S. 180). Die Frage, wem Einkünfte zuzurechnen sind, dh. wer Einkünfte erzielt, geht der Frage nach der Einkünfteverwendung logisch und rechtssystematisch vor (*Stadie*, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, Berlin 1983 S. 19). Die Rspr. ist in diesen Fragen bei nahen Angehörigen aber uneinheitlich und sieht die Frage der Verwendung von Einkünften für den Unterhalt zT noch als eine Frage der Einkünfteerzielung an (vgl. Anm. 171, 172 und für den Nießbrauch Anm. 303).

3. Verhältnis zu § 5 Abs. 1

112

§ 5 Abs. 1 verweist für den Ansatz von Wirtschaftsgütern (WG) bei der steuerlichen Gewinnermittlung auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (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 GoB für die bilanzielle Zurechnung der WG: § 5 Abs. 1 mit der Verweisung auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ist lex specialis zu § 39 Abs. 2 AO.

BFH I 133/64 v. 18. 11. 70, BStBl. 1971 S. 133, 136 betr. Zurechnung bei Mietkauf; IV R 136/77 v. 10. 7. 80, BStBl. 1981 S. 84, 87 betr. Zurechnung von WG bei einer PersGes.: GoB gehen vor; I R 146/81 v. 30. 5. 84, BStBl. S. 825, 826 betr. Full-pay-out-Leasing; *Döllerer*, Leasing – wirtsch. Eigentum oder Nutzungsrecht? BB 1971 S. 535; *Tipke/Kruse*, § 39 AO Tz. 4, *Knobbe-Keuk*, Bil. u. UnternehmensStR., 7. Aufl. Köln 1989 S. 61; *Federmann*, Bilanzierung nach Handels- u. StRcht, 7. Aufl. Berlin 1989 S. 180.

Nur teilweise Deckungsgleichheit zwischen GoB 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. *Tipke/Kruse*, aaO). Ein Teil des Schrifttums hält beide Regelungsbereiche hinsichtlich der wirtschaftlichen Zurechnung für „inhaltlich deckungsgleich“.

L. Schmidt, VIII. § 5 Anm. 19; *Beisse*, HandelsbilanzR in der Rspr. des BFH, BB 1980 S. 637, 640; *Brezing* in *v. Wysocki/Schulze-Osterloh*, HdJ Abt. I/4 1985 RdNr. 75; *Plückebaum* in *Kirchhoff/Söhn*, § 4 RdNr. B 36.

Das ist indes so allgemein nicht zutreffend. Übereinstimmung besteht (so zutreffend *Stobbe*, BB 1990 S. 518, 519):

- 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 StRcht teilweise unterschiedliche Zurechnungen vertreten (vgl. ausführlich *Stobbe*, aaO S. 520 ff.). Bei Abweichungen gehen die GoB vor.

Ruppe, DSJG 1 S. 7 ff., 14 f.; *Offerhaus*, in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 39 AO Tz. 10; *Knobbe-Keuk*, aaO; aA *Runge* in *Runge/Bremser/Zöller*, Leasing, Heidelberg 1978 S. 261; *Rappel*, DStR 1979 S. 1979 S. 69 f.; *Blümich/Schreiber*, § 5 EStG RdNr. 511.

Zurechnung von Erträgen: Wie auch sonst folgt aus der steuerrechtlichen Zurechnung von WG nicht zwingend die Zurechnung der aus ihnen fließenden Erträge (s. Anm. 142). 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 (s. dazu § 5 Anm. 1320) nicht darauf an, wem während der Pensionszeit die Wertpapiere wirtschaftlich zuzurechnen sind und wer sie demgemäß in der Bilanz zu aktivieren hat (BFH GrS 1/81 v. 29. 11. 82, BStBl. 1983 S. 272, 277 unter Berufung auf BFH I R 198/70 v. 6. 12. 72, BStBl. 1973 S. 759). Der Große Senat aaO (S. 273) 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 zugrundeliegt, soweit ihm die Einnahmen aus Kapitalvermögen zivilrechtlich gebühren (BFH VIII R 160/81 v. 9. 3. 82, BStBl. S. 540 mwN.). Dies gilt nach BFH GrS aaO (S. 274) auch, wenn Wertpapiererträge nach § 20 Abs. 3 den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind.

B. Begriff und Rechtsgrundlage der Zurechnung

I. Begriff der Zurechnung

1. Allgemeines

113

Der Begriff der „Zurechnung“ wird im EStG selbst nur ausnahmsweise verwandt (zB in § 20 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b Satz 3 betr. „Zurechnung“ von Einnahmen), 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; dazu Anm. 600–613),
- sachliche Zurechnung (Zuordnung zu einer Einkunftsart, Steuergegenstand, s. Abs. 1; dazu Anm. 50–55),
- persönliche Zurechnung (s.u.), wobei zu unterscheiden ist zwischen der Zurechnung von Wirtschaftsgütern und Einkünften und ggf. bei der Zurechnung von Einkünften zwischen Einnahmen und Ausgaben (gelegentlich wird auch von der Zurechnung einer „Einkunftsquelle“ gesprochen, s. Anm. 146).

UE ist es 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.

2. Verhältnis zwischen Zurechnung und Tatbestandsverwirklichung

114

Der Begriff „Zurechnung“ erweckt freilich den falschen Eindruck, als müßten auf Grund irgendwelcher besonderer Regelungen einem Stpfl. Einkünfte „zugerechnet“ werden, um Steuersubjekt und Steuerobjekt zu verknüpfen (s. Anm. 15).

Zu Recht bemerkt *Döllerer* (StbJb. 1984/85 S. 55, 59) unter Hinweis auf § 38 AO: Einkünfte seien demjenigen zuzurechnen, der den Tatbestand der Einkünfterzielung erfülle. Es geht bei der Frage nach der persönlichen Zurechnung allein darum, wer einen stpfl. Tatbestand verwirklicht hat (s. im einzelnen Anm. 125, 126) und nicht darum, die Ergebnisse aus einem verwirklichten Steuertatbestand in einer zweiten Stufe einem Stpfl. zuzuordnen. „Wenn ein Stpfl. den Tatbestand – Erzielung von Einkünften – erfüllt, bedarf es nicht noch einer besonderen Zurechnung“, so zu Recht *Niemann*, Inst. FuSt. Heft 251, Bonn 1985 S. 30.

Daher uE auch falsch FG Düss. v. 28. 2. 80 (EFG S. 439), 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. UE unnötig, es ging allein darum, ob ein Nießbrauch tatsächlich durchgeführt worden war, was das FG verneinte.

Auch wenn der Begriff der Zurechnung zu Mißverständnissen führen kann und nach dem Gesetzeswortlaut nicht erforderlich ist, wird er hier doch 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 Tatbestandes von Abs. 1 fest, wer der Stpfl. ist (vgl. *Hensel*, StRecht, Berlin 1933 S. 59: die Frage der Zurechnung ergibt sich „meist fast unmerkelt aus den Tatbestandsnormen“). Eine ausdrückliche Erwähnung der Zurechnung im EStG oder gar der Ruf nach einer gesetzlichen

Regelung (vgl. *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der ESt., Köln 1981/88 S. 44) ist deshalb uE überflüssig (vgl. *Hutter*, DStR 1981 S. 47, 49; *Charlier*, StbJb. 1982/83 S. 229, 235).

Einer „Zurechnung“ im eigentlichen Wortsinn bedarf es allenfalls dann, 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 EStRecht“ (so ein Beitrag von *Wolff-Diepenbrock* in FS für Döllerer, Düss. 1988 S. 752 ff.; s. dazu Anm. 132), aber auch bei PersGes., die nach der Rspr. selbst Subjekte der Einkünfteerzielung sind (s. Anm. 113).

115 3. 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 (s. Anm. 113).

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. 86, sowie Anm. 113 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 Zurechnung von Einkünften entscheidend, da die Ermittlung von Einkünften nach Abs. 2 auf zwei verschiedene Arten erfolgt (Abs. 2 Nr. 1 u. 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 §§ 4–7 g zu ermitteln, gem. § 5 Abs. 1 gelten als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) das *Realisationsprinzip* und das *Imparitätsprinzip* (s. § 5 Anm. 49s): 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 (§ 5 Anm. 49s); 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.

116, 117 Einstweilen frei.

II. Rechtsgrundlagen der Zurechnung

1. Abs. 1 Satz 1 als gesetzliche Grundlage

118

Der Gesetzgeber hat sich bisher nicht der Mühe unterzogen, die Frage der persönlichen Zurechnung (zu diesem Begriff s. Anm. 113) von Einkünften ausdrücklich zu regeln.

Als Rechtsgrundlage wird – neben einigen Spezialvorschriften (s. Anm. 119) – 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 gesetzl. 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 VIII R 63/79 v. 13. 5. 80, BStBl. 1980 S. 296; *Ruppe*, DStJG 1 S. 7 ff.; *Tipke*, StuW 1977 S. 298; *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. Köln 1989 S. 226; *Biergans*, ESt. u. StBil., 4. Aufl. München 1988 S. 852 ff., *Jakob*, Steuern v. Einkommen I Stuttgart, 1980 S. 103.

2. Besondere Vorschriften über die Zurechnung von Einkünften

119

Das EStG enthält einige Vorschriften, die allgemein als besondere Zurechnungsvorschriften angesehen werden. Es handelt sich hierbei um Bestimmungen, die konstitutiv die Begründung einer StPfl. 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:

► § 24 Nr. 2: Die Vorschrift begründet eine StPfl. 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*, DStJG 10 S. 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; 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 IV R 177/69 v. 4. 6. 73, BStBl. S. 638).

Keine Zurechnungsvorschriften: Einige Vorschriften des EStG werden zum Teil auch als Zurechnungsvorschriften angesehen, enthalten aber nach der hier vertretenen Auffassung über die Zurechnung als Tatbestandsverwirklichung iSv.

Abs. 1 Satz 1 („Einkünfte, . . . die der Stpfl. erzielt“) keine Bestimmung des Stpfl., sondern Regelungen über die StPflcht bestimmter Einkünfte.

► § 12 Nr. 2: Es handelt sich 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 (Einzelheiten s. Anm. 111).

► § 22 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2: Die Vorschrift ist uE keine Zurechnungsvorschrift, da es sich zum Teil 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, Berlin 1983 S. 67 f.), und in manchen Fällen um eine Steuerbefreiung.

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

120–124 Einstweilen frei.

C. Die Zurechnung von Einkünften beim Steuerpflichtigen aufgrund der Tatbestandsverwirklichung

I. Zurechnung aufgrund der Tatbestandsverwirklichung

1. Voraussetzungen der Zurechnung

125 a) Allgemeines

Aus Abs. 1 ergibt sich, daß Einkünfte demjenigen Stpfl. zuzurechnen sind, der den Tatbestand der Erzielung der Einkünfte erfüllt.

So die h.M. im Anschluß an *Tipke*, *StuW* 1977 S. 298, dieser wiederum in Anschluß an *Ruppe*, Grundsätze der persönlichen steuerlichen Zurechnung von Einkünften und Abzugsposten innerhalb des Angehörigenverbandes, in: *Familienverträge und Individualbesteuerung*, Schriften zum österreichischen Abgabenrecht, Bd. 12, Wien 1976 S. 1 ff.; s. näher Anm. 101.

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 Einkünftsarten des Abs. 1 iVm. §§ 13–24 erfüllt (s. Anm. 126);
- eine solche Leistung „bewirkt“, wer die Dispositionsmöglichkeit über die Leistungserstellung hat (s. Anm. 130).

126 b) Tatbestandsverwirklichung durch Leistungsbewirkung iSd. §§ 13–24

Das EStG knüpft die Besteuerung (bis auf wenige Ausnahmen) an die durch Leistungen des Stpfl. eingetretene Erhöhung seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit („Leistungsprinzip“; s. Anm. 11, 72 und Einf. ESt. Anm. 540–543). Daß dieser Grundsatz durch die Verwendung des EStRechts zu dirigistischen Zwecken in vielen einzelnen Punkten durchbrochen wird, hat für die Frage der Zurech-

nung der Einkünfte keine Bedeutung. Für diese Frage ergibt sich aus dem Leistungsprinzip: Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, der (sei es auch rechtlich 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 (Näheres s.u.). „*Bewirkt*“ wird die Leistung durch den, der über die Leistungserstellung disponieren kann (s. Anm. 130).

Für Maßgeblichkeit der Leistungsbewirkung hier schon früher (zB § 8 Anm. 4 und 7 a, § 20 Anm. 4); ebenso dann besonders *Ruppe* (DStJG 1 S. 18), s.u. Anm. 130: Disposition über die Leistungserstellung: BFH IV R 173/74 v. 24. 6. 76, BStBl. S. 643; I R 97/75 v. 5. 7. 78, BStBl. 1979 S. 40 betr. Nutzung von Kindesvermögen im elterlichen Betrieb; I R 123/76 v. 14. 11. 79, BStBl. 1980 S. 432, VIII R 63/79 v. 13. 5. 80, VIII R 75/79 v. 13. 5. 80 u. VIII R 128/78 v. 13. 5. 80, BStBl. 1981 S. 295, 297 u. 299 betr. Nießbraucher, wo der Ausdruck „Einkunftsquelle“ offenbar bewußt vermieden wird; FG Hamb. v. 21. 4. 80, EFG S. 483, rkr.; FG München v. 14. 1. 81, EFG S. 563, rkr.

Aus dem Schrifttum: L. Schmidt, FR 1974 S. 534, 1977 S. 460, StbJb. 1975/76 S. 164 f., 219, 1980/81 S. 120; *Beinert*, StbJb. 1978/79 S. 287 f.; *Kirchhof*, JbFStR 1979/80 S. 263; *Meßmer*, StbJb. 1979/80 S. 165–167 und 253 f.; *Jakob*, Steuern v. Einkommen I, Stgt. 1980 S. 57; *Uelner*, StbKongrRep. 1979 S. 101, Inf. 1980 S. 2; *Kruse*, in: Bericht über die Fachtagung 1980 des Inst. d. Wpr., Düss. 1980 S. 117 (= AG 1980 S. 218); *Sarx*, ebd. S. 123 ff.; *Hutter*, DStZ 1981 S. 49; *Plockebaum*, FR 1981 S. 181; *Schellenberger*, DStR 1981 S. 395; *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. Köln 1989 S. 226 f.

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. 72; zur Unterscheidung zwischen einem Zustands- und einem Leistungstatbestand s. Anm. 50). Zwei Grundformen lassen sich unterscheiden:

- Erwerbstätigkeiten und
- die erwerbsmäßige Nutzung von Vermögen.

Sie treten bei den verschiedenen Einkunftsarten unterschiedlich auf; eine Differenzierung 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 Land- und Forstwirtschaft die Nutzung von Grund und Boden und
 - typischerweise die Erwerbstätigkeit im Dienstleistungsgewerbe.

Einstweilen frei.

127–129

130 c) Dispositionsmöglichkeit über die Leistungserstellung als Zurechnungskriterium

Die Erkenntnis, daß die Tatbestände der sieben Einkunftsarten durch Bewirkung bestimmter Leistungen verwirklicht werden (s.o. Anm. 126), ist noch zu allgemein, um Zweifelsfälle der persönlichen Zurechnung lösen zu können.

Maßgeblichkeit der Dispositionsmöglichkeit für die Zurechnung: Im Anschluß an *Ruppe* (DStJG 1 S. 18) sieht die wohl hM in der Dispositionsmöglichkeit über die Leistungserstellung das entscheidende Kriterium.

L. Schmidt, StbJb 1975/76 S. 149; *Philipowski*, StuW 1979 S. 195; *Uelner*, StKongRep. 1979 S. 101; *Jakob*, St. v. Einkommen I Stuttgart 1980 S. 104; *Stadie*, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, Berlin 1983 S. 22 ff.; *Biergans/Stockinger*, FR 1982 S. 31; *Biergans*, ESt. u. StBilanz, 4. Auflage München 1988 S. 855; *Littmann/Bitz/Meincke*, XV., § 2 Tz. 77.

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. 58). Es kann demnach nicht entscheidend darauf ankommen, wer die Leistungsbewirkung als „Realakt“ vollzieht (so treffend *Biergans*, ESt. u. StBil., 4. Aufl. München 1988 S. 855), sondern wer Einfluß darauf nehmen kann. *Ruppe* (aaO S. 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*, aaO S. 24 ff., 29 ff.; *Biergans*, aaO S. 855); 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 (s.u.) oder wenn Einkünfte auf einen Dritten „verlagert“ werden sollen (s.u.).

► *Maßgeblichkeit des Innenverhältnisses bei Einschaltung Dritter:* Eine höchstpersönliche Erfüllung des Steuertatbestandes 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*, aaO S. 39). „Ziel ist die Feststellung, wer ‚im Innenverhältnis‘ Herr des Leistungsverhältnisses ist“ (so zutreffend *Rödter*, B 1988 S. 197). „Das ist nicht der Erfüllungsgehilfe – Arbeitnehmer, ‚Geschäftsführer‘, Subunternehmer u. ä.“ (so *Stadie*, aaO S. 25), auch nicht der *Treuhänder*, sondern der Auftraggeber: „Die Weisungsbefugnis des Treugebers dominiert die ‚Rechtsmacht‘ des Treuhänders“ (so zutreffend *Rödter*, B 1988 S. 196). Bei „*Entzug der Dispositionsbefugnis ex lege*“ durch Konkurseröffnung, 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*, aaO S. 24, 25).

► *Einkünfterverlagerung 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*, aaO S. 25).

Will der Stpfl. Einkünfte auf einen Dritten (Rechtsnachfolger) mit der Folge verlagern, daß sie diesem auch steuerlich zugerechnet werden, muß er dem Dritten (Rechtsnachfolger) die Dispositionsmöglichkeit über die der Einkünfterzielung 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.

d) Verhältnis zum Zivilrecht

131

Die für die Einkünftezurechnung erforderliche Dispositionsmöglichkeit (s. Anm. 130) kann auf einer rechtlichen 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 rechtlichen Befugnis (s. Anm. 170).

Dispositionsmöglichkeit aufgrund rechtlicher Befugnis: Es reicht jede – zivilrechtlich wie immer zu qualifizierende – Position (*Ruppe*, DStJG 1 S. 29), sie kann dinglich oder schuldrechtlich sein. Wie das Beispiel der Untervermietung zeigt, ist dafür das zivilrechtliche Eigentum weder erforderlich noch ausreichend. Welcher Art die zivilrechtliche Position sein muß, hängt von der Einkunftsart ab (s. Anm. 89; zur früheren Auffassung zur Zurechnung auf den Eigentümer s. Anm. 101):

- ▷ *Bei der Verwertung von Wirtschaftsgütern durch Veräußerung oder Tausch* aus einem Betriebsvermögen bei Einkünften iSd. §§ 13, 15, 18 oder bei Veräußerungsgeschäften iSd. §§ 17, 23 besteht die Rechtsposition im zivilrechtlichen Eigentum oder in dem auf schuldrechtlicher Berechtigung basierenden wirtschaftlichen Eigentum;
- ▷ *bei Verwertung durch entgeltliche Nutzungsüberlassung* insbes. in Fällen des § 21 wird zivilrechtliches 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 (so zutreffend *Biergans*, ESt. u. StBil. 4. Aufl. München 1988 S. 855).

Dispositionsmöglichkeit ohne rechtliche Befugnis reicht aus (*Stadie*, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, Berlin 1983 S. 24 ff., 29 ff.; *Biergans*, aaO S. 855, 856), 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 steuerlich unbeachtlich, solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsgeschäfts gleichwohl eintreten und bestehen lassen; über Ausnahmen bei Interessengleichlauf s. Anm. 170–174.

e) Gegenstand und Inhalt der Dispositionsmöglichkeit

132

Im Anschluß an *Ruppe* (DStJG 1 S. 7 ff.) verlangt die hM als Kriterium der Zurechnung die Dispositionsmöglichkeit über die (der Einkünfteerzielung zugrundeliegende) Leistungserstellung (s.o. Anm. 126).

Gegenstand der Dispositionsmöglichkeit: Die Dispositionsmöglichkeit muß sich auf die Leistungserstellung und nicht auf die Einkünfte beziehen (*Ruppe*, aaO S. 19).

- ▶ *Dispositionsmöglichkeit über die Leistungserstellung* (als Einkunftsquelle, zu diesem Begriff s. Anm. 152) ist nach *Ruppe* (aaO S. 18) „die Möglichkeit . . ., Marktchan-

cen 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 (s.u.).

► *Dispositionsmöglichkeit über die Einkünfte* ist nicht erforderlich (zur abweichenden Rspr. bei Rechtsbeziehungen zwischen Familienangehörigen s. Anm. 171, 172). 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 Erträgnisse seines Vermögens zuzurechnen, dem Erben die Erträgnisse der Erbmasse, auch wenn sie lt. letztwilliger Verfügung des Erblassers in bestimmter Weise angelegt werden müssen, dem Arbeitnehmer der gepfändete Arbeitslohn bei Zahlung an den Pfändungsgläubiger (BFH I 376/60 U v. 15. 7. 64, BStBl. S. 621) usw. Umgekehrt bedeutet rechtliche Verfügungsbefugnis nicht stets auch wirtschaftliche Verfügungsmacht.

Inhalt der Dispositionsmöglichkeit: Da sich die Dispositionsmöglichkeit auf die „Leistungserstellung“ beziehen muß (s.o.), 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, Berlin 1983 S. 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. ferner § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5); das ist derjenige, der Mitunternehmerinitiative entfaltet und Mitunternehmerisiko trägt (vgl. BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 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. 1480).

► *Bei den sog. Haushaltseinkünften iSd. §§ 20, 21* (Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung) fallen Dispositionsmöglichkeit und Risikotragung idR ebenfalls zusammen. Dies gilt auch bei Vermietung und Verpachtung über einen Treuhänder oder bei treuhänderischer Verwaltung von Wertpapieren (s. Rspr. in Anm. 340 „*Treuhand*“). 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 (vgl. § 18 Anm. 105–112).

2. Durchführung der Zurechnung

a) Der für die Zurechnung maßgebende Zeitpunkt

133

Die Frage nach dem für die Zurechnung maßgebenden Zeitpunkt entsteht, weil sich die den Gegenstand der Einkünfteatbestände der §§ 13–24 bildende Leistungsbeziehung (s. Anm. 72) 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 am Ende des Wj., sondern durch die einzelnen Geschäftsvorfälle verwirklicht (BFH IV R 209/80 v. 7. 7. 83, BStBl. 1984 S. 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 und 23). Der Tatbestand der Einkünfteerzielung umfaßt aber den Erfolg mit, erst mit dem Bezug der Einkünfte ist daher der Tatbestand voll erfüllt.

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 (*Biergans*, ESt. u. StBil., München 4. Aufl. 1988 S. 856, 857).
- ▷ Wechselt dagegen die das Leistungsverhältnis beherrschende Person während des Zeitraums der Leistungsbeziehung im Wege der Rechtsnachfolge (s. auch Anm. 159), dann kommt es, wie *Rodin* treffend formuliert, zu einer gespaltenen Tatbestandsverwirklichung bzw. Tatbestandsspaltung (*Rodin*, Disagio, Diskont und Damnum im EStRecht, Köln 1988 S. 64, 65).

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*, DStJG 1 S. 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. o.) 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 I R 64/81 v. 23. 1. 85, BStBl. S. 330, 331 mwN). Unterschiede ergeben sich aber bei der zeitlichen Zuordnung (s. Anm. 150): IdR erst im

Zeitpunkt des Zuflusses beim Abtretungsempfänger, uU aber schon bei Zufluß des Abtretungsentgeltes (so in den Fällen des § 20 Abs. 2 Nr. 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. o.) vollzieht sich die Tatbestands Erfüllung 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 (*Biergans* spricht von latenten Einkünften, aaO S. 866 ff.; s. dazu Anm. 136) auf den Rechtsnachfolger übergehen (zB Eintritt eines Mitunternehmers während des Wirtschaftsjahres unter Beteiligung am gesamten Jahresgewinn; Übertragung von Kapitalvermögen mit Dividenden- oder Zinsscheinen), müßten die vorstehenden Grundsätze kombiniert angewendet werden, dh.
 - Aufspaltung der Einkünfte entsprechend dem Anteil an der Leistungserstellung und
 - Erfassung der mitübertragenen „noch nicht ermittelten“ Einkünfte (so *Biergans*, aaO S. 878) bei dem sie entstanden sind (so bei Mitunternehmereintritt während des Wj., vgl. BFH IV R 209/80 v. 7. 7. 83, BStBl. 1984 S. 53; VIII R 293/82 v. 17. 3. 87, BStBl. S. 558); davon macht die Rspr. bei Veräußerung von Kapitalvermögen zusammen mit Dividenden- und Zinsscheinen eine Ausnahme und rechnet die Einkünfte demjenigen zu, dem sie zivilrechtlich „gebühren“ (s. Anm. 138).

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 VIII R 149/75 v. 22. 4. 80, BStBl. S. 441; IV R 40/77 v. 12. 6. 80, BStBl. S. 723, 725; IV R 209/80 v. 7. 7. 83, BStBl. 1984 S. 53; *Blümich/Stubermann*, § 2 Anm. 72; *Stadte*, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, Berlin 1983 S. 60; *Schmidt/Glanegger*, VIII. § 2 Anm. 13 b.

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

Vielfach wird in rückwirkenden Vereinbarungen zivilrechtlich eine Forderungsabtretung zu sehen sein (s. hierzu 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.

134 b) Der für die Zurechnung maßgebende Sachverhalt

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 IV R 173/74 v. 24. 6. 76, BStBl. S. 643 betr. Tätigkeit als Makler). Dann ist ein *entgegenstehender Wille des Stpfl.* unbeachtlich (BFH aaO). Estl. Wirkung hat nur eine Änderung des für die Zurechnung der Einkünfte maßgebenden Sachverhalts (s. Anm. 130). Vgl. auch § 12 Anm. 8 d–8 e. Über Vereinbarungen zwischen Angehörigen s. besonders § 4 Anm. 52–59 u. § 26 a Anm. 18–18 g (Arbeitsverhältnisse und Anm. 170–173); § 15

Anm. 27 k–27 m, § 20 Anm. 220–237 u. § 26 a Anm. 17 (Gesellschaftsverhältnisse); § 4 Anm. 60–61, § 20 Anm. 30–44 u. § 26 a Anm. 19 (sonstige Rechtsbeziehungen).

Der tatsächliche Sachverhalt ist maßgebend, nicht ein möglicher, aber tatsächlich nicht gestalteter anderer Sachverhalt. Nach ständiger Rspr. 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. 39, RStBl. S. 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 (s. § 15 Anm. 45 h); 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 IV 188/57 U v. 17. 10. 58, BStBl. 1959 S. 63). Unklar ist die Bemerkung von BFH aaO, 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.

II. Gegenstand der Zurechnung

1. Einkünfte oder Einnahmen bzw. Ausgaben als Gegenstand der Zurechnung? 135

Wenig erörtert wird die Frage, ob Gegenstand der Zurechnung die Einkünfte sind, als Saldogröße zwischen Erwerbseinnahmen und -aufwendungen (zu diesen Begriffen s. Anm. 53), 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, Berlin 1983 S. 24–49); *Biergans* (ESt. u. StBil., 4. Aufl. München 1988 S. 854–865) und *Ruppe* (DStJG 10 S. 62–77).

Nach Ansicht von *Rödder* bewirkt die Zurechnung der Einkunftsquelle (s. dazu Anm. 76) und damit der Einkünfte gleichzeitig auch die persönliche Zurechnung der Einkünftebestandteile; eine gesonderte Problematik der persönlichen Zurechnung von Einkünftebestandteilen existiere danach grundsätzlich nicht (*Rödder*, Persönliche Zurechnung und sachliche Qualifizierung von Einkünften der Treuhandschaft, B 1988 S. 196). Im Einzelfall (zB im Fall des sog. Drittaufwands, s. dazu Anm. 139) sei es allerdings denkbar, auch für einzelne Wertänderungen die Zurechnung zu prüfen (*Rödder*, aaO Fn. 28).

In dieser Allgemeinheit ist das nicht zutreffend. Zwar ist es richtig, „daß der Gesetzgeber eine getrennte personelle Zurechnung der beiden Komponenten, aus denen sich die Einkünfte berechnen, nämlich der steuerbaren Einnahmen einerseits und der damit verbundenen Ausgaben andererseits, nicht vornimmt“ (*Biergans*, aaO S. 865), 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 streitig 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).

Die in den Einkünfteerzielungstatbestand eingeschalteten mehreren Personen können

- *zeitlich nebeneinander treten* (zB Eigentümer und Nutzungsberechtigter, als Inhaber eines Gewerbebetriebs und als Betriebsführer, als Arbeitnehmer 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 Einkünftezurechnung 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 die mehreren 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 Stpfl. sind die Einkünfte zuzurechnen?* Diese Frage stellt sich
 - bei Abspaltung von Nutzungsrechten von einem Stammrecht (sog. horizontale Teilung der Dispositionsbefugnis, so *Ruppe*, DStJG 1 S. 20 im Anschluß an *Sudhoff*, Handbuch der Unternehmensnachfolge, 2. Aufl. München 1973 S. 203); diese Fallgruppe birgt die meiste Problematik (vgl. Anm. 201–330);
 - bei Einschaltung eines Dritten als Geschäftsbesorger, Treuhänder, Verwalter, der nach außen hin den objektiven Tatbestand der Einkünfteart 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; s. dazu Anm. 108).
 - ▷ *Wer ist (neben anderen) als Stpfl. 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*, DStJG 1 S. 22)? Diese Frage stellt sich insbes. bei Familiengesellschaften (s. Anm. 171).

▷ *In welchem Umfang ist ein Stpfl. (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: Bei der Bp. einer FamilienPersGes., 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.

Beispiel (nach *Biergans*, ESt. u. StBil., 4. Aufl. S. 897): Der Gläubiger einer verzinlichen Darlehensforderung mit Zinstermin 31. 12. überträgt die Darlehensforderung zum 30. 6. auf einen Dritten. Die Zinsen bis 30. 6. sind dem Übertragenden zuzurechnen, da er den Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklicht.

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. dazu Anm. 146) zweifelhaft ist und wenn davon die persönliche Zurechnung abhängt (vgl. auch *Ruppe*, DStJG 10 S. 62 ff. betr. Einnahmen und S. 70 ff. betr. Aufwendungen); zur Zurechnung der AfA s. § 7 Anm. 40–89).

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. Betriebseinnahmen oder Einnahmen iSd. § 8 bzw. Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4) oder Werbungskosten (§ 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: A ist als Einmannsgesellschafter 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 verdeckte Gewinnausschüttung 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, s. § 4 Anm. 63, 64) zufließen;
- bei sog. *Drittaufwendungen* (s. Anm. 139);
- bei Aufwendungen, die der Stpfl. für Dritte leistet;

- ▷ wenn beim Rechtsnachfolger des Stpfl. 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.

2. Die Zurechnung von Einkünften, Einnahmen und Ausgaben

136 a) Die Zurechnung von Einkünften

Einkünfte sind nach neuerer Auffassung 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. 126). Das ist dann 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 Erfolges (s. Anm. 133). Bei gespaltenen Tatbestandsverwirklichung durch mehrere Stpfl. (nach einem Fall der Rechtsnachfolge, s. Anm. 133) erfolgt dem Grundsatz nach eine anteilige Einkunftszurechnung auf die mehreren, den Steuertatbestand verwirklichenden Stpfl. (s. Anm. 164–167, 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); über 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 S. 525, *ders.*, ESt. u. StBil., 4. Aufl. 1988 S. 866–880). Der Begriff der latenten Einkünfte ist fließend; wir möchten ihn auf Einkünfte beschränken, deren Tatbestand noch nicht voll verwirklicht ist (nicht konkretisierte Einkünfte, so *Biergans*, aaO S. 866), also insbes. nicht realisierte Vermögenszuwächse (stille Reserven, zu diesem Begriff s. § 5 Anm. 490; zur Rechtsnachfolge bezüglich stiller Reserven s. *Ruppe*, DStJG 10 S. 65–69).

Dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entspricht es am besten, die latenten Einkünfte in Gestalt nicht realisierter Vermögenszuwächse steuerlich bei dem zu erfassen, bei dem sie gebildet wurden, und zwar entweder im Zeitpunkt der späteren Realisierung oder beim Übergang in einen steuerfreien 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 Wirtschaftsgüter (WG) handelt, bei denen Änderungen im Vermögensbereich überhaupt steuerlich erfaßt werden,

- bei WG des Betriebsvermögens, wenn nicht eine Übertragung stiller Reserven ausnahmsweise zugelassen ist (so nach §§ 6 b, 6 c und § 24 UmStG), und
 - bei WG des Privatvermögens in den Sonderfällen der §§ 17 und 23.
- ▷ *Spätere Versteuerung bei unentgeltlicher Übertragung* aus einem Betriebsvermögen auf einen Dritten aufgrund von Entnahme- und Betriebsaufgabevorschriften (§ 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 Übertragung*
- *eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils*: Es erfolgt keine Gewinnrealisierung; der Rechtsnachfolger führt die Buchwerte fort (§ 7 Abs. 1 EStDV);
 - *einzelner Wirtschaftsgüter aus betrieblichem Anlaß*: Der Buchwert wird als Betriebsausgabe ausgebucht (§ 4 Abs. 4), falls nicht das Abzugsverbot für Geschenke (§ 4 Abs. 5 Nr. 1) eingreift (so treffend *Biergans*, ESt. u. StBil., 4. Aufl. München 1988 S. 519); der Erwerber aktiviert das WG ertragswirksam mit dem gemeinen Wert (§ 7 Abs. 2 EStDV);
 - *einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das eines anderen*: Buchwertfortführung zulässig (so BFH VIII R 316/84 v. 18. 3. 86, BStBl. S. 713; uE unzutreffend, s. § 6 Anm. 359).
- ▷ *Spätere Versteuerung bei Übertragung stiller Reserven* in einem steuerfreien Bereich zB aus dem betrieblichen in den Privatbereich desselben Stpfl. nach Entnahme- oder Betriebsaufgabevorschriften (§ 4 Abs. 1, § 6 Abs. 1 Nr. 4, § 16 Abs. 3) oder bei Überführung ins Ausland (§ 6 AStG); eine lückenlose Erfassung ist nicht vorgesehen, insbes. besteht kein sog. *Entstrickungsgrundsatz* (s. § 5 Anm. e49 v[7]).
- ▷ *Spätere originäre Entstehung der Einkünfte bei einem Dritten*; das ist bei Hinterbliebenenbezügen der Fall (vgl. § 19 Abs. 1 Nr. 2).

b) Die 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 Werbungskosten oder Betriebsausgaben zuzurechnen sind und wer sie demzufolge bei der Einkünfteermittlung geltend machen kann, gilt sowohl für Überschusseinkünfte wie auch für Gewinneinkünfte das sogenannte 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, 117, 145); zur Zurechnung der AfA (AfA-Berechtigung) s. § 7 Anm. 40a–57; zur AfA-Berechtigung beim Nießbrauch s. § 7 Anm. 80–89.

c) Die Surrogation von Einnahmen 138

Anstelle tatsächlich erzielter Einnahmen werden in gesetzlich geregelten Einzelfällen Zahlungen durch Dritte für die Abtretung von Einnahmen als steuerpflich-

tige Einnahmen behandelt (sog. Surrogation). Die Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, der den Tatbestand einer Einkunftsart verwirklicht hat, auch wenn er zivilrechtlich 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 Nr. 2; Abs. 2 Nr. 4; § 21 Abs. 1 Nr. 4; § 24 Nr. 1 (s. dazu unten). Streitig ist, ob diese Vorschriften rechtsbegründend wirken, Ausdruck eines allgemeinen Prinzips sind oder lediglich klarstellende Bedeutung haben:

- ▷ *Einen allgemeinen Rechtsgrundsatz „Surrogationsprinzip“* nehmen an: *Ruppe*, DStJG 10 S. 64; *Stadie*, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, Berlin 1983 S. 84; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 8 Anm. 16; *Blümich/Wehmeyer*, § 8 Anm. 22, § 19 Anm. 85.
- ▷ *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 steuerlich unbeachtliche Einkunftsverwendung des Veräußerers handeln (*Littmann*, DStR 1981 S. 588; *Rodin*, Disagio, Diskont und Damnum im EStR, Köln 1988 S. 77). Die Erträge würden sonst weder beim Veräußerer noch beim Erwerber erfaßt (vgl. *Schmidt/Heinicke*, VIII. § 20 Anm. 48b). 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 grundsätzlich 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*, aaO S. 79; *Schmidt/Heinicke*, VIII. § 8 Anm. 4b; *Wassermeyer*, StuW 1988 S. 289; *Trzaskalik* in *Kirchhof/Söhn*, § 11 RdNr. B 15; *Seibold*, StuW 1990 S. 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 zugrundeliegenden Vermietungstätigkeit.

Gesetzlich geregelte Fälle der Surrogation:

- ▷ § 20 Abs. 2 Nr. 2: 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. Der Erwerber hat keine Einkünfte aus Kapitalvermögen, da er nicht Anteilseigner wird und nur eine Forderung im Vermögensbereich einzieht (BFH I 250/64 v. 11. 12. 68, BStBl. 1969 S. 188; VI R 301/67 v. 12. 12. 69, BStBl. 1970 S. 212). Die hM leitet hier aus § 20 Abs. 2 Nr. 2 eine Einschränkung des sog. Surrogationsprinzips ab: bei Veräußerung von Dividenden- und Zinsscheinen versteuert der Veräußerer das Veräußerungsentgelt nur, wenn die zugehörigen Stammrechte *nicht* mitveräußert werden (so noch hier in § 20 Anm. 365; dagegen mit überzeugenden Gründen *Rodin*, aaO S. 73 ff.). Die neuere höchstrichterliche Rspr. rechnet bei Veräußerung von Stammrechten mit Dividenden- bzw. Zinsscheinen die Einkünfte dem Rechtsnachfolger auch dann zu, wenn er selbst den Tatbestand der Überlassung von Kapitalvermögen zur Nutzung *nicht* erfüllt, sondern stellt darauf ab, ob ihm die Einkünfte zivilrechtlich nach § 101 BGB als Früchte des übertragenen Vermögens gebühren.

BFH VIII R 160/81 v. 9. 3. 82, BStBl. S. 540; VIII R 316/83 v. 22. 5. 84, BStBl. S. 746; GrS 1/81 v. 29. 11. 82, BStBl. 1983 S. 272 betr. Pensionsgeschäfte; ähnlich FG Bad.-Württ./Freib. v. 28. 11. 84, EFG 1985 S. 295; FG Hamb. v. 15. 8. 84, EFG 1985 S. 122; zust. *Döllerer*, DStR 1984 S. 383/390).

Weichen steuerliche Tatbestandserfüllung und zivilrechtliche Zurechnung voneinander ab, so geht entgegen der Auffassung des BFH das Steuerrecht vor (glA im Ergebnis *Rodin*, aaO).

► § 20 Abs. 2 Nr. 4: Nach dieser Vorschrift sind auch Erträge aus der Veräußerung oder Abtretung von auf- bzw. abgezinsten Wertpapieren (Zero-Bonds) als Kapitaleinkünfte zu versteuern. Die Regelung entspricht § 20 Abs. 2 Nr. 2, dh. der Veräußerer hat das Entgelt im Zeitpunkt der Zahlung durch den Erwerber zu versteuern, der Erwerber zieht nur eine Privatforderung im Vermögensbereich ein (*Schmidt/Heinicke*, VIII., § 20 Anm. 46 b).

► § 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 steuerbar (s. § 21 Anm. 19; *Schmidt/Drenseck*, VIII., § 21 Anm. 10).

► § 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 iS einer der sieben Einkunftsarten darstellen (BFH IV R 228/83 v. 18. 9. 86, BStBl. 1987 S. 25; vgl. auch § 24 Anm. 2). Deshalb werden durch § 24 Nr. 1 keine außerhalb der gesetzlichen Tatbestandssystematik liegenden Einnahmetatbestände geschaffen.

d) Von Dritten oder für Dritte getragene Aufwendungen

139

Aufwendungen Dritter für den Stpfl.: Mit Drittaufwendungen werden Aufwendungen bzw. Ausgaben beschrieben, die von einem Stpfl. im Rahmen der Einkünfteerzielung veranlaßt worden sind, aber von einem Dritten getragen wurden. Dabei wird unterschieden, ob die Kostentragung aufgrund eigener Rechtsverpflichtung des Dritten erfolgt oder im Wege einer Zahlungsübernahme für den Stpfl. Nach der Rspr. kann die Übernahme von Aufwendungen/Ausgaben durch Dritte nur dann beim Stpfl. zu Werbungskosten führen, wenn hierin eine Abkürzung des ansonsten erforderlichen Zahlungsweges zu sehen ist (BFH VI R 91/85 v. 3. 4. 87, BStBl. S. 623: voller Schuldzinsenabzug beim Ehemann bei ansonsten hälftiger Kostentragung durch Ehefrau; VI R 141/85 v. 12. 2. 88, BStBl. S. 764 betr. voller Aufwand für Arbeitszimmer bei nur anteiligem Mit-eigentum). Die Kostentragung durch den Dritten stellt in den entschiedenen Fällen eine Einkommensverwendung, dh. eine Zuwendung an den Stpfl., der Einkünfte erzielt, dar.

Zur Meinung im Schrifttum, insbes. zum Veranlassungsgedanken, Kostentragungsgedanken und Zuwendungsgedanken s. ausführlich § 9 Anm. 43.

Aufwendungen des Stpfl. für Dritte: 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. Betriebsausgaben oder Werbungskosten vor, da die Einkunftsquelle, bei der die Aufwendungen entstehen, durch die Übernahme der Aufwendungen seitens des Stpfl. nicht auf ihn übergeht.

Einstweilen frei.

140, 141

3. Bedeutung der Vermögenszurechnung für die Einkünftezurechnung

142 a) Allgemeines

Entgegen der früher hM (s. Anm. 101) richtet sich die Einkünftezurechnung nicht nach der Zurechnung des Vermögens, also insbes. auch nicht nach dem rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum, sondern danach, wer den Tatbestand der Einkünfteerzielung (Abs. 1 Satz 1) verwirklicht (s. Anm. 125). Das ist derjenige, der über die betr. Einkunftsart zugrundeliegende Leistungserstellung disponiert (s. Anm. 126, 130). Gleichwohl kann das rechtl. oder wirtschaftl. Eigentum für die Einkünftezurechnung Bedeutung erlangen, wenn es Grundlage für die Disposition des Stpfl. über die stpfl. Leistung darstellt.

Verhältnis der persönlichen Zurechnung von Einkünften zum 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 (s. u.). 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 zivilrechtliche Eigentümer eines Wirtschaftsgutes sein.

Ruppe, DStJG 1 S. 14 f.; *Philipowski*, StuW 1979 S. 114; *Biergans/Stockinger* FR 1982 S. 29; *Stadie*, Die pers. Zurechnung von Einkünften, Berlin 1983 S. 29; *Rödter*, B 1988 S. 196; *Schmidt/Glanegger*, VIII. § 2 Anm. 13a.

Die Zurechnung im StRecht „bestimmt, wer Steueransprüche zu erfüllen hat, die aus der Herrschaft über einzelne Wirtschaftsgüter hergeleitet werden“ (so BVerfG 1 BvR 210/68 v. 16. 12. 70, BStBl. 1971 S. 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. 126). Hierbei werden allerdings in mehr oder weniger großem Umfang WG eingesetzt, zB Grund und Boden bei Einkünften gem. § 21, WG des Anlage- und Umlaufvermögens bei gewerblichen Einkünften, die Überlassung von Kapital zur Nutzung bei Einkünften gem. § 20 und von anderen Wirtschaftsgütern zur Nutzung bei Einkünften gem. § 21.

Die Feststellung, daß ein Stpfl. wirtschaftlicher Eigentümer eines WG ist, ist oft nur Hilfsstatsache 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 Einkünfterzielungstatbestand verwirklicht wurde, nur das wirtschaftliche Eigentum 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 VIII R 193/83 v. 27. 9. 88 (BStBl. 1989 S. 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 (Urteil VIII R 193/83 aaO). Damit ist auch für die Begründung wirtschaftlichen Eigentums maßgebend, auf wessen Rechnung der Stpfl. tätig wird.

Keine Bedeutung bei Einkünften mit ausschließlicher Erwerbstätigkeit:

Die Zurechnung eines Wirtschaftsguts 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 VI D 1/58 S v. 18. 2. 59, BStBl. S. 263, 266 zur Bedeutung des ehelichen Güterstandes: 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 grundsätzlich also nur derjenige erzielen, „der die fraglichen Tätigkeiten und Arbeiten höchstpersönlich ausübt“ (*Ruppe*, Grundsätze der persönlichen stl. Zurechnung von Einkünften und Abzugsposten innerhalb des Angehörigenverbandes, in *Ruppe*, Familienverträge und Individualbesteuerung, Wien 1976 S. 10). Ausnahmen von dem Erfordernis der höchstpersönlichen Tätigkeit gelten, soweit Mitarbeiter beschäftigt werden (s. § 18 Anm. 105–115) oder ein offener Stellvertreter tätig wird (BFH IV R 173/74 v. 24. 6. 76, BStBl. S. 643) oder – dies aber selten – bei der Tätigkeit der Vermögens-einsatz im Vordergrund steht (vgl. BFH IV 93/62 U v. 9. 1. 64, BStBl. S. 206 betr. Übertragung eines Urheberrechts durch einen Ordensangehörigen auf den Orden als Übertragung der Einkunftsquelle).

Bedeutung bei Einkünften mit Kapitaleinsatz: Besteht die der Einkünfteerzielung dienende Leistung ausschließlich oder zT in Kapitaleinsatz (wie idR bei betriebl. 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. wirtschaftl. Eigentum und die für die Leistungserstellung erforderliche Dispositionsmöglichkeit auseinanderfallen, entscheidet die Dispositionsmöglichkeit über die Zurechnung.

► *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 allg. dafür sprechen, daß ihm auch die mit Hilfe des WG erzielten Einkünfte zuzurechnen sind, so dem Eigentümer eines von ihm unterhaltenen Betriebs (BFH IV R 186/79 v. 7. 10. 82, BStBl. 1983 S. 73; IV R 96/87 v. 2. 2. 89, BStBl. S. 504 betr. LuF bei Ehegatten) dem Eigentümer eines von ihm vermieteten Grundstücks (vgl. zB FG Nürnberg. v. 13. 5. 77, EFG S. 487, rkr. betr. fortbestehendes wirtsch. Eigentum des Vaters an bürgerlich-rechtlich seinen Kindern übereigneten Grundstücken), dem Inhaber eines Wertpapiers usw. (*Söffing*, StbJb. 1978/79 S. 306). Die Zurechnung von *Treugut* beim Treugeber (s. Anm. 340) führt grundsätzlich dazu, daß ihm die Einkünfte aus dem Treugut zuzurechnen sind (das Entgelt für die Treuhändertätigkeit ist durch die Erzielung der Einkünfte aus dem Treugut veranlaßt und bildet daher eine Betriebsausgabe oder Werbungskosten bei den Einkünften aus dem Treugut).

► *In Ausnahmefällen* folgt die Zurechnung der Einkünfte nicht der Zuordnung von Wirtschaftsgütern, besonders bei Nutzung eines *fremden Wirtschaftsguts* aufgrund eines dinglichen oder schuldrechtlichen Nutzungsrechts. So erzielt zB der Mieter oder Pächter, der im eigenen Namen untervermietet, Einkünfte aus der Nutzung eines fremden Wirtschaftsguts (BFH VI R 131–135/68 v. 26. 3. 71, BStBl. S. 478; VIII R 137/70 v. 26. 10. 71, BStBl. 1972 S. 215); vgl. ferner BFH I R 97/75 v. 5. 7. 78 (BStBl. 1979 S. 40, gg. FG München, EFG 1975 S. 318) betr. Nutzung von Kindesvermögen im elterlichen Betrieb.

143 b) Grundsätze für die Zurechnung von Wirtschaftsgütern

§ 39 AO gilt für alle Steuerarten; bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gehen aber die handelsr. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vor (s. Anm. 112). Nach § 39 AO sind Wirtschaftsgüter grundsätzlich dem bürgerlich-rechtlichen Eigentümer zuzurechnen (Abs. 1). Ausnahmen: Weicht das bürgerlich-rechtliche Eigentum vom wirtschaftlichen Eigentum ab, so ist das wirtschaftliche Eigentum maßgebend (Abs. 2 Nr. 1). Gesamthandseigentum ist wie Bruchteilseigentum zu behandeln, soweit dies für die Besteuerung erforderlich ist (Abs. 2 Nr. 2), zB zwecks Zurechnung der Einkünfte einer Grundstücksgemeinschaft aus Vermietung zu den einzelnen Miteigentümern (s. § 21 Anm. 27).

144 c) Zurechnung von wirtschaftlichem Eigentum

Schrifttum: *Martens*, NJW 1962 S. 1849, DStR 1962/63 S. 426; *Reuter*, Die beiden Zurechnungsmaßstäbe des § 11 Ziff. 5 StAnpG für die Zurechnung von Gesamthandsvermögen, StuW 1962 Sp. 459; *Seeliger*, Der Begriff des wirtschaftl. Eigentums im StRecht, Stuttg. 1962; *ders.*, StuW 1963 Sp. 17, 426, DStR 1962/63 S. 645, FR 1966, S. 526; *Mutze*, NJW 1963 S. 513; *Dziadkowski*, BP 1963 S. 184; *Wegemer*, BB 1960 S. 46; *Windisch*, FR 1969 S. 149; *Döllner*, BB 1972 S. 535 f.; *F. J. Haas*, Das Verhältnis des Zivilrechts zum StRecht u. das wirtschaftl. Eigentum in der Rspr. des BFH, DStZ 1975 S. 363; *Kurz*, Die betriebl. Nutzung von Fremd- u. Ehegattengrundstücken im ErtragStRecht nach der neueren BFH-Rspr., FR 1977 S. 1 (S. 3–5); *Sigloch*, JbFStR 1977/78 S. 71–76 (krit. zu § 39 Abs. 2 AO 1977); *Clemm*, Zurechnungsprobleme; rechtliches/wirtschaftl. Eigentum, JbFStR 1979/80 S. 177–182; *Hütz*, Das wirtschaftl. Eigentum im Urte. des BFH, FR 1979 S. 607; *Ruppel*, Der Grundstücks-(Gebäude-)teil mit Eigenfunktion – Ersatzfigur des wirtschaftl. Eigentums? DStR 1979 S. 69; *Kassübler*, Der Pächter eines Mineralgewinnungsrechts als wirtschaftl. Eigentümer, Inf. 1980 S. 240; *Kurz*, § 41 Abs. 1 AO im Verhältnis zum wirtschaftl. Eigentum nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO, DStZ 1980 S. 451; *Söffing*, Wirtschaftliches Eigentum bei Nießbrauch, Dt. StbTag 1981, Bonn 1982 S. 84; *Wernald*, Wirtschaftliches Eigentum, Köln/Wien 1983; *Stobbe*, Ist der Maßgeblichkeitsgrundsatz bei der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums anwendbar?, BB 1990 S. 518.

Begriff des wirtschaftlichen Eigentums (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO 1977): Danach besteht wirtschaftl. Eigentum an einem Wirtschaftsgut, wenn ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, daß er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann.

Diese Regelung fußt auf der Arbeit von *Seeliger*, Der Begriff des wirtschaftl. Eigentums, Stuttg. 1962, bes. S. 89. Die Rspr. hatte sich dessen Formulierung inhaltlich bereits vor der AO 1977 angeschlossen (BFH VI 202/64 v. 9. 7. 65, StRK EStG § 7 b R. 104; I 51/61 S v. 2. 11. 65, BStBl. 1966 S. 61; VI 263/65 v. 21. 2. 67, BStBl. S. 311; IV R 144/66 v. 26. 1. 70, BStBl. S. 264 [272] betr. Leasing; V R 49/70 v. 1. 10. 70, BStBl. 1971 S. 34; I 133/64 v. 18. 11. 70, BStBl. 1971 S. 133; III R 89/68 v. 6. 8. 71, BStBl. 1972 S. 28; III R 110/71 v. 13. 10.

72, BStBl. 1973 S. 285; IV R 3/70 v. 14. 11. 74, BStBl. 1975 S. 281, 283; ebenso dann weiter BFH VIII R 180/74 v. 8. 3. 77, BStBl. S. 629; VIII R 182/75 v. 31. 10. 78, BStBl. 1979 S. 399; III R 20/77 v. 21. 12. 78, BStBl. 1979 S. 466; VIII R 153/77 v. 7. 8. 79, BStBl. 1980 S. 181; I R 62/77 v. 29. 7. 81, BStBl. 1982 S. 107; I R 163/78 v. 26. 5. 82, BStBl. S. 693; IV R 43/80 v. 5. 5. 83, BStBl. S. 631; IV R 152/80 v. 28. 4. 83, BStBl. S. 690; I R 198/80 v. 22. 8. 84, BStBl. 1985 S. 126; I R 52/83 v. 18. 12. 86, BStBl. 1988 S. 521; IV R 20/84 v. 26. 3. 87, BStBl. S. 561; IV R 226/85 v. 10. 3. 88, BStBl. S. 832; VIII R 193/83 v. 27. 9. 88, BStBl. 1989 S. 414).

BFH I 133/64 v. 18. 11. 70 (aaO) verlangt, daß der Stpfl. nicht nur die durch den bürgerlich-rechtlichen Eigentümer grundsätzlich nicht einschränkbare Sachherrschaft auch tatsächlich ausübt, sondern „daß ihm die *Erträge* aus dem Objekt zufließen“; ähnlich *Döllerer*, BB 1971 S. 535: Wirtschaftl. 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; ferner *Clemm* (JbFStR 1979/80 S. 178 f.). Vgl. auch BFH VIII R 193/83 aaO, wonach Voraussetzung des wirtschaftlichen Eigentums ist, daß die Sachherrschaft über ein WG auf eigene Rechnung ausgeübt wird. Zurechnung des Wirtschaftsguts und Zurechnung seiner Erträge sind aber zwei verschiedene Dinge, s. Anm. 142.

Mit der Bezeichnung „Wirtschaftliches Eigentum“ ist nicht ein besonderer, vom bürgerlichen Recht abweichender steuerlicher Eigentumsbegriff gemeint, sondern die persönliche Zurechnung von WG nach Maßgabe des wirtschaftlichen Sachverhalts und deshalb ggf. ausnahmsweise abweichend vom bürgerlich-rechtlichen Eigentum. Als allgemein gebräuchlich und sprachlich praktikabel behalten wir die Bezeichnung wirtschaftl. Eigentum jedoch bei (so zB auch BFH IV R 144/66 v. 26. 1. 70, BStBl. S. 264, 271: Wirtschaftliche Zurechnung, die „nach einem eingebürgerten Sprachgebrauch“ als wirtschaftl. Eigentum bezeichnet wird).

Rechtssystematische Grundlage für die Zurechnung von Wirtschaftsgütern nach dem wirtschaftl. Eigentum ist die sog. *wirtschaftliche Betrachtungsweise*, dh. die Tatsache, daß bei der Subsumtion eines Sachverhalts unter einen steuergesetzlichen Tatbestand grundsätzlich die wirtschaftliche Bedeutung des Sachverhalts maßgebend ist

§ 39 AO „ist ein Anwendungsfall des das StRecht beherrschenden Grundsatzes, daß für die Besteuerung nicht die äußere Rechtsform, sondern die tatsächlichen Verhältnisse, wie sie sich bei wirtschaftlicher Betrachtung darstellen, maßgebend sind“ (Begr. zum Entwurf der AO 1977, BTDruks. 7/79 S. 113; krit. zu § 39 Abs. 2 *Sigloch*, JbFStR 1977/78 S. 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 S. 406).

Vgl. auch BFH IV R 3/70 v. 14. 11. 74 (BStBl. 1975 S. 281, 283): „Entscheidend für die Anwendung der im StRecht 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 formalrechtlich Bestehende, sondern das wirtschaftlich Gewollte und de facto Bewirkte (vgl. BFH-Urt. I 133/64 v. 18. 11. 70, BStBl. 1971 S. 133 Abschn. I). Es kommt im StRecht 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 wirtschaftl. 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 I 133/64 v. 18. 11. 70, BStBl. 1971 S. 133).

Die Grundlage für das Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums muß nicht (wie BFH II 72/65 v. 27. 10. 70, BStBl. 1971 S. 278 zu meinen scheint) rechtlicher, sie kann auch *tatsächlicher Art* sein. Beispiele: Der Stpfl. ist Dieb, Hehler, gutgläubiger Erwerber einer abhandengekommenen Sache (§ 935 BGB), Erwerber aufgrund nichtigen Rechtsgeschäfts (BFH VIII R 157/72 v. 10. 4. 73, BStBl. S. 595), vermeintlicher Erbe. – Maßgebend ist das „*Gesamtbild der Verhältnisse*“ des einzelnen Falls.

Ständige Rspr., zB BFH I 133/64 v. 18. 11. 70, BStBl. 1971 S. 133; IV R 3/70 v. 14. 11. 74, BStBl. 1975 S. 281, 283; III R 20/77 v. 21. 12. 78, BStBl. 1979 S. 466.

Maßgebender Zeitraum: Wirtschaftl. Eigentum kann nicht rückwirkend erworben oder verloren werden (BFH III 41/56 S v. 27. 4. 56, BStBl. S. 203; VIII R 157/72 v. 10. 4. 73, BStBl. S. 595 betr. Rücktritt vom Kaufvertrag vor Erlangung des bürgerlich-rechtlichen Eigentums). Wirtschaftl. Eigentum beruht auf tatsächlichen, wirtschaftlichen Verhältnissen; diese können nicht rückwirkend eintreten oder fortfallen (vgl. BFH VIII R 150/70 v. 15. 3. 73, BStBl. S. 593 u. VIII R 157/72 aaO). Ob wirtschaftl. Eigentum besteht, ist anläßlich der Beurteilung des *einzelnen Veranlagungszeitraums* jeweils neu zu entscheiden.

Verfahrensfragen:

► **Nachweisungslast:** Daß das wirtschaftl. Eigentum vom bürgerlich-rechtlichen Eigentum abweicht, kommt nur ausnahmsweise vor.

BFH III 62/52 U v. 23. 5. 52, BStBl. S. 190; III 257/56 U v. 8. 2. 57, BStBl. S. 126; VI 255/62 v. 4. 12. 62, HFR 1964 S. 2 = StRK EStG § 21 R. 132; VI 52/63 v. 31. 1. 64 u. VI 91/63 v. 21. 2. 64, StRK EStG § 7b R. 82 u. 83; VI 263/65 v. 21. 2. 67, BStBl. S. 311; VIII R 97/69 v. 9. 11. 71, BStBl. 1972 S. 314; III R 20/77 v. 21. 12. 78, BStBl. 1979 S. 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 wirtschaftl. 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 wirtschaftl. Eigentum spricht (glA *van der Velde*, StuW 1972 S. 273).

► **Keine doppelte Zurechnung:** Ein Wirtschaftsgut (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. 76, BStBl. I S. 611.

Einzelfragen: Über wirtschaftl. Eigentum des Nießbrauchers s. Anm. 212; bei Leasing s. § 5 Anm. 1100 ff.; bei Pensionsgeschäften s. § 5 Anm. 1315 ff.

145 Einstweilen frei.

146 4. Bedeutung der „Zurechnung einer Einkunftsquelle“ für die Zurechnung der Einkünfte

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. 72, 101) 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 Einkünfterzielung. Bedeutung erlangt die Verwendung des Begriffs „Einkunftsquelle“ zur Kennzeichnung, daß keine estlich unbeachtliche Verfügung über Einkünfte (s. Anm. 150–152) vorliegt, sondern daß dem Rechtsnach-

folger 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.

147–149

5. Die Verfügung über einen Zurechnungsgegenstand

a) Verfügung über erzielte Einkünfte

150

Verfügung über Einkünfte meint die Übertragung der Dispositionsbefugnis über Einkünfte, nicht aber über die der Einkünfterzielung zugrunde liegende Leistungserstellung (als Einkunftsquelle, s. Anm. 101, 152). Für die estliche 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. u. „freiwillige Verfügung“). Davon zu unterscheiden ist die Änderung von Einkünften als Vorgang, der noch im Rahmen der Einkünfterzielung liegt. Beispiele: Minderung des Preises einer verkauften Ware, des berechneten Honorars. Fraglich kann hier im Hinblick auf den Grundsatz der Abschnittsbesteuerung (s. Anm. 601) im einzelnen Fall allerdings sein, ob sich die Änderung im gleichen steuerlich maßgebenden Zeitraum (Wirtschaftsjahr oder Kalenderjahr) auf das ursprüngliche Beziehen der Einkünfte oder in einem späteren Zeitraum als neuer Vorgang der Gestaltung von Einkünften auswirkt. Vgl. zB § 6 Anm. 296–298 u. § 7 Anm. 132 über Änderung von Anschaffungskosten, § 4 Anm. 48 und § 9 Anm. 80 über Rückzahlung von Betriebseinnahmen und Einnahmen, § 4 Anm. 46 p–q und § 9 Anm. 85 über Rückempfang früherer Betriebsausgaben und Werbungskosten.

Freiwillige Verfügung über Einkünfte und zwangsweise Überführung von Einkünften auf einen Dritten: Im allg. 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 Wirtschaftsguts. Die estliche 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 (ständige Rspr., zB BFH IV R 173/74 v. 24. 6. 76, BStBl. S. 643; I R 64/81 v. 23. 1. 85, BStBl. S. 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 Betriebsausgaben) oder von Einkommen (als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastung) auswirken, die Höhe der bezogenen Einkünfte aber nicht mehr beeinflussen, selbst wenn die Verwendung des Vermögens unfreiwillig erfolgt.

BFH I 129/60 U v. 11. 4. 61 (BStBl. S. 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 IV 394/62 v. 30. 3. 67, BStBl. S. 519; *Wendt*, FR 1969 S. 300), sondern Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Jahr des Abflusses (s. zB § 4 Anm. 48, § 9 Anm. 220) oder einen einkommensteuerlich unbeachtlichen Vermögensverlust (s. zB § 4

Anm. 62 „Verluste“). Vgl. zB BFH IV R 80/67 v. 17. 8. 67 (BStBl. 1968 S. 93): „Gibt ein Stpfl. einen entgeltlich erworbenen Gewerbebetrieb wegen Unwirksamkeit des Erwerbsvorgangs später an den Veräußerer zurück, so führt das idR nicht zu einer Berichtigung der EStVeranlagungen des Stpfl.“

► *Zwangswise Überführung der Einkünfte auf einen Dritten* ist ebenso zu beurteilen wie die freiwillige Verfügung über Einkünfte. Beispiele: Gehaltspfändung zur Tilgung privater Schulden des Stpfl.; Verwendung von Erträgen der Konkursmasse zur Tilgung von Schulden des Gemeinschuldners (RFH v. 22. 6. 38, RStBl. S. 669). Die einkunftserzeugende Tätigkeit des Stpfl. oder das sonstige einkunftserzielende tatsächliche oder rechtliche Verhältnis (zB Eigentum von Betriebsvermögen, Mietvertrag, Inhaberschaft von Wertpapieren) dauert fort und hat in der Entschließung des Stpfl. ihren Grund, nur die Früchte seiner Tätigkeit usw. fließen vorübergehend zwangswise einem Dritten zu.

Unentgeltliche Verfügung über Einkünfte: Sie ist Einkünfteverwendung (s. o. „freiwillige Verfügung“) 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 aaO). Beispiele:

► *Arbeitslohn:* OVGSt. Bd. 15 S. 23; RFH v. 19. 5. 26 (Kartei EStG 1925 § 36 R. 3), v. 9. 3. 27 (RFHE 21 S. 27) u. v. 29. 7. 36 (RStBl. S. 1097) betr. Zahlung von Gehalt an einen Pensionsfonds (s. auch § 19 Anm. 234 ff.);

► *Erbbauzinsen:* BFH III R 88/77 v. 30. 3. 79 (BStBl. S. 540) betr. Ermächtigung eines Dritten, die Erbbauzinsen anstelle des Grundstückseigentümers einzuziehen.

► *Förderzinsen*, zB für Ausbeutung von Kies oder Steinen:

RFH v. 10. 10. 28 (StuW 1929 Nr. 228 = Kartei EStG 1925 § 26 R. 10); BFH VI 176/58 v. 4. 9. 59 (StRK EStG § 12 Ziff. 2 R. 22); VI 294/64 U v. 17. 12. 65 (BStBl. 1966 S. 244; aber ggf. dauernde Last); FG Hann. v. 23. 2. 59 (EFG S. 374, bestät.).

► *Gewinnansprüche:* RFH v. 17. 6. 31 (RStBl. S. 633) u. v. 13. 9. 32, RStBl. S. 1023) betr. Abtretung des Anspruchs auf künftige Gewinnausschüttungen einer GmbH; RFH v. 27. 5. 36 (StuW Nr. 326 = Kartei EStG 1934 § 18 Abs. 1 Ziff. 1 R. 16), BFH I 268/61 U v. 8. 1. 63 (BStBl. S. 138) u. IV R 83/75 v. 13. 5. 76 (BStBl. S. 592, „Quotennießbrauchs-Urteil“) betr. Abtretung von Gewinnanteilen an einer PersGes.; IV B 34/74 v. 18. 7. 74 (BStBl. S. 740 Abschn. 2a) betr. steuerlich nicht anerkannte Unterbeteiligung an einer Kommanditbeteiligung; vgl. zur Abtretung von Gewinnansprüchen zusammen mit dem Anteil an KapGes. bzw. bei Abtretung abgezinster Sparkassenbriefe BFH VIII R 160/81 v. 9. 3. 82, BStBl. S. 540; I R 199/84 v. 21. 5. 86, BStBl. S. 794.

► *Honorar:* FG Münster v. 3. 7. 68 (EFG 1969 S. 77, rkr.) betr. Leistung von Honorar an die Ehefrau eines Architekten statt an ihn selbst.

► *Maklerprovision:* BFH IV R 173/74 v. 24. 6. 76, BStBl. S. 643 (die Vereinbarung eines Grundstücksmaklers mit seinem Sohn, die Tätigkeit im Innenverhältnis als Stellvertreter des Sohns auszuüben, bildet eine steuerlich unbeachtliche Zuwendung der durch den Stpfl. selbst erzielten Einkünfte an den Sohn).

► *Mieteinnahmen:* RFH v. 2. 3. 32 (StuW Nr. 984) betr. Abtretung von Mieteinnahmen an die Tochter als Aussteuer; BFH VI 281/61 v. 28. 6. 63 (StRK EStG § 21 R. 150) betr. Überlassung der Einziehung von Mieteinnahmen einer Nießbraucherin an ihre Kinder; VIII R 71/69 v. 27. 9. 73 (BStBl. 1974 S. 101 Abschn. 1)

betr. Zahlung von Mietzinsen an einen Angehörigen des vermietenden Eigentümers; VI 283/57 v. 28. 2. 58 (StRK EStG § 21 R. 71) betr. schenkweise Aufteilung von Mieteinkünften einer Erbengemeinschaft abweichend von den Miteigentumsanteilen; VI 252/63 v. 21. 8. 64 (StRK EStG § 12 Ziff. 2 R. 46) betr. unentgeltliche Überlassung der Nutzung eines Mietwohngrundstücks; VI R 131–135 68 v. 26. 3. 71 (BStBl. S. 478): Gründung einer „Innengesellschaft“ zwischen dem Eigentümer eines Grundstücks und Angehörigen beteiligt letztere nicht an der Einkunftsquelle bei den Einkünften aus VuV (s. dazu krit. § 20 Anm. 28); FG Saarl. v. 17. 7. 79 (EFG S. 546, rkr.) betr. Zahlung fester Beträge aus Mieteinnahmen; FG Düss./Köln v. 29. 10. 62 (EFG 1963 S. 305, rkr.) betr. Überlassung von Mieteinkünften unter Miterben ohne Anrechnung bei der späteren Erbauseinandersetzung und ohne Behandlung des Empfängers als wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstücks: verdeckte Unterhaltsleistungen; Hess. FG v. 25. 2. 71 (EDStZ S. 216) betr. bei Erbauseinandersetzung eingegangene Verpflichtung zur Abführung von Mieteinnahmen und Sicherung durch Reallast. Der Anspruch auf jährliche Überschüsse aus einem Grundstück ist auch bei *dinglicher Sicherung* obligatorisch, nicht nießbrauchsähnlich; vgl. BFH III 13/60 U v. 26. 7. 63, BStBl. S. 434 betr. SichHyp.; Hess. FG v. 25. 2. 71, EDStZ S. 216, rkr., betr. Reallast. Zu schuldrechtlichen Nutzungsrechten s. Anm. 321.

► *Nießbrauch*: BFH VIII R 118/71 v. 1. 2. 72 (BStBl. S. 347; zust. *Felix*, StKongr-Rep. 1972 S. 374): Abtretung eines Nießbrauchs ist bürgerlich-rechtlich 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. § 1587i BGB: Der ausgleichsverpflichtete 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. 217.

► *Zinsen* aus Kapitalvermögen (BFH VI 5/54 U v. 11. 1. 57, BStBl. S. 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 I R 64/81 v. 23. 1. 85, BStBl. S. 330; zur Ausnahme nach § 20 Abs. 2 Nr. 2, wenn Zins- und Dividendenscheine zusammen mit dem Stammrecht übertragen werden, s. Anm. 138). Beim Erwerber liegt im Empfang des Abtretungsbetrages lediglich die Einziehung einer an ihn abgetretenen Forderung (BFH I 250/64 v. 11. 12. 68, BStBl. 1969 S. 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. o.).

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

- ▷ bei Veräußerung von Einkünften aus einem Betriebsvermögen mit Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich: Der Stpfl. hat den Anspruch auf die Gegenleistung zu aktivieren und realisiert damit Gewinn (ebenso *Ruppe*, DStJG 10 S. 64: entgeltliche Rechtsnachfolge führt selbst zur Realisierung beim Rechtsvorgänger);

- ▷ bei Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen (§ 21 Abs. 1 Nr. 4): StPfl. 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. Dann 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 Nr. 2): StPfl. bei Zufluß des Veräußerungsentgelts (s. Anm. 138).

Auch in anderen Fällen wird verschiedentlich der Standpunkt vertreten, bei entgeltlicher Abtretung einer Forderung sei der Abtretende mit dem empfangenen Entgelt stpfl. (vgl. RFH v. 9. 3. 27, RFHE 21 S. 27 betr. Abtretung von Lohnforderung, s. § 19 Anm. 68). Dies wird idR „aus § 24 Abs. 1 Nr. 1 und dem dort verankerten Surrogationsprinzip“ abgeleitet (so *Ruppe*, aaO S. 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. u. „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 angesehen wurde (s. o.), geht die Tendenz heute eher dahin, in den nicht unter § 20 Abs. 2 Nr. 2 u. Nr. 4, § 21 Abs. 1 Nr. 4 fallenden Fällen wie bei unentgeltlicher Abtretung erst im Zeitpunkt des Forderungszuzugs beim Gläubiger (Zessionar) Versteuerung durch den Stpfl. zu verlangen.

Vgl. § 19 Anm. 68; Schmidt/Heinicke, VIII., § 11 Anm. 5 „Abtretung“; *Heinicke*, DStJG 10 S. 120; *Kirchhoff/Söhn*, EStG § 11 Anm. B 16; *Giloy*, BB 1986 S. 566; FG Bad.-Württ. v. 4. 9. 84, EFG 1985 S. 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 I R 64/81 v. 23. 1. 85, BStBl. S. 330, 331 unter Bezugnahme auf RFH v. 9. 3. 27, RFHE 21 S. 27, 30).

- ▷ *Ausnahmen* (dh. Besteuerung des Abtretungsentgelts s. o.): . . . wenn die abgetretene Forderung fällig, unbestritten und einziehbar ist (vgl. BFH VI 137/65 v. 22. 4. 66, BStBl. S. 394 betr. Abtretung an Erfüllungs Statt gem. § 364 Abs. 1 BGB), „wenn der Abtretende zugleich einen Vorteil erhält, zB die Befreiung von einer Verbindlichkeit gegenüber dem Abtretungsempfänger (Abtretung an Zahlungs Statt)“ (FG Bad.-Württ., aaO unter Bezug auf *Schmidt/Heinicke*, aaO).

151 b) Verfügung über einzelne künftige Einkünfte

Schrifttum: L. *Schmidt*, Abtretung künftiger Forderungen . . . und Vertragsabschluss zugunsten Dritter, StbJb. 1975/76 S. 162–166 mwN; *Schmidt-Troschke*, Verfügungen über künftige Honorarzuflüsse aus einem Verlagsvertrag, BB 1976 S. 1018.

Zur Unterscheidung der Verfügung über einzelne Einkünfte von einer Verfügung über die sog. Einkunftsquelle selbst s. Anm. 152.

Rechtsformen der Verfügung über einzelne künftige Einkünfte sind besonders Abtretung einer Forderung (§ 398 BGB), Vertrag zugunsten Dritter (§ 328 BGB; s. zB § 19 Anm. 275–285 über Direktversicherung zugunsten von Arbeitnehmern) 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-rechtlich

wirksame Maßnahmen steuerlich nicht anerkannt, dh. als wirtschaftlich nicht vollzogen behandelt werden, zB die Übertragung eines Wirtschaftsguts oder die Begründung einer Darlehnsforderung, eines Nutzungsrechts, eines Gesellschaftsverhältnisses oder eines Arbeitsverhältnisses. Die Verfügung über Einkünfte kann ferner – negativ – dadurch geschehen, daß der Stpfl. Aufwendungen eines Dritten trägt; s. dazu Anm. 139.

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 estlich unbeachtlich; die Verfügung verhindert nicht die Zurechnung der Einkünfte beim Stpfl. Das gilt auch dann, wenn die Verfügung ein für allemal erfolgt (BFH VI 234/63 U v. 5. 2. 65, BStBl. S. 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. o. Anm. 150).

c) 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 verfügt

- 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. u.).

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. 126. Verfügung über eine Einkunftsquelle heißt demnach Änderung des (rechtlichen 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 Wirtschaftsguts oder Rechtsverhältnisses* (zB durch Übereignung von Betriebsvermögen, Wertpapieren, Miethäusern, Abtretung von Forderungen, Übertragung von Nutzungsrechten);
- *Begründung oder Aufhebung eines Rechtsverhältnisses* (zB durch Begründung eines Nutzungsrechts, Gewährung eines Darlehns, Begründung eines Gesellschaftsverhältnisses, eines Arbeitsverhältnisses).

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 Einkünfteer-

zielung verwirklicht. Insbes. ist die nur rechtsförmliche Zuwendung eines Wirtschaftsguts (und damit seiner Erträge), ohne daß es wirtschaftlich aus dem Vermögen des Zuwendenden ausscheidet, steuerlich unbeachtlich (s. auch Anm. 142–144 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, und 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-rechtlich wirksam) vereinbart, ernsthaft gewollt und tatsächlich durchgeführt worden ist (s. Anm. 170–174). Weiter entnimmt der BFH der Verwendung von Einkünften zT Beweisanzeichen dafür, ob ein Rechtsverhältnis ernsthaft gewollt und tatsächlich durchgeführt wurde (zB BFH GrS 1/88 v. 27. 11. 89, BStBl. 1990 S. 160 betr. Zahlung auf ein sog. „Oder-Konto“ und BFH IX R 220/84 v. 10. 8. 88, BStBl. 1989 S. 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 estlich unbeachtlichen Vorgang der Vermögenssphäre handeln (zB bei Verkauf von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens außerhalb der Spekulationsfrist des § 23 Abs. 1 Nr. 1) oder noch um einen Vorgang der Erzielung von Einkünften (zB bei Verkauf oder entgeltlicher Belastung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, bei Abgeltung der auf die Besitzzeit des Veräußerers entfallenden Zinsansprüche anlässlich der Veräußerung von Wertpapieren oder der Mietansprüche bei Veräußerung eines Miethauses).

153, 154 Einstweilen frei.

155 d) Verzicht auf Einkünfte

Der Besteuerung ist grundsätzlich 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. 43, RStBl. S. 594; BFH VI 5/54 U v. 11. 1. 57, BStBl. S. 68). Für die Besteuerung maßgebend ist das, was ist, nicht das, was hätte sein können.

Ständige Rspr., zB RFH v. 6. 9. 39, RStBl. S. 1008; BFH I 260/56 U v. 27. 11. 56, BStBl. 1957 S. 35; *Littmann*, FR 1962 S. 67; *Meißner*, StbJb. 1977/78 S. 65 ff. S. auch § 11 Anm. 30.

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 Betriebseinnahmen 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 Rechtsanwalt 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 (schenkungs halber zurückgegeben, als Spende iS des § 10 b weggegeben) habe (RFH v. 30. 4. 41, RStBl. S. 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; FG Stuttgart v. 21. 12. 53, EFG 1954 S. 123, bestätigt, betr. Arzt; FG Karlsr. v. 22. 11. 60, EDStZ S. 525 betr. Architekt).

► *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). Vereinbarung von Arbeitslohn 1 Pfennig unter einer Lohnsteuerstufe ist stl. anzuerkennen (RFH v. 17. 10. 40, RStBl. 1941 S. 306; OFH III [IV] 26/47 S v. 9. 3. 48, StuW Nr. 18; s. § 19 Anm. 400 „Verzicht“).

► *Kapitalvermögen*: Bei Gewährung eines Darlehens ohne oder gegen unangemessen niedrigen Zins ist nicht Zufluß angemessener Zinsen beim Gläubiger und ihre anschließende, estlich unbeachtliche Zuwendung an den Schuldner zu unterstellen (BFH I 5/59 U v. 22. 9. 59, BStBl. 1960 S. 37), selbst wenn der Schuldner eine gegenüber dem Gläubiger unterhaltsberechtigte Person ist (§ 12 Nr. 2; BFH VI 5/54 U v. 11. 1. 57, BStBl. S. 68; FG Düss. v. 29. 4. 65, EFG S. 425, rkr.). Wohl aber kann beim Gläubiger die in der Zinslosigkeit oder Zinsermäßigung liegende Zuwendung eines geldwerten Vorteils auf Grund gesetzlicher Regelung – § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG, § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG – estl. zu erfassen sein; s. § 19 Anm. 400 „Zinsersparnis“ als Arbeitslohn, KStG § 6 aF Anm. 174 über verdeckte Gewinnausschüttungen. 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 VI 221/62 v. 31. 7. 64, StRK EStG § 21 R. 184; VI R 64/67 v. 26. 9. 69, BStBl. 1970 S. 177; vgl. auch I R 51/66 v. 3. 2. 71, BStBl. S. 408). RFH v. 24. 2. 44 (RStBl. S. 434) behandelt die verlustbringende Verpachtung eines landw. Betriebs an einen Angehörigen als „Minderung bereits bezogener Einkünfte infolge der freiwilligen Zuwendung“; s. dazu Anm. 150.

Betriebsausgaben und Werbungskosten dürfen nicht entgegen dem tatsächlichen Sachverhalt unterstellt werden (Ausnahme bei unterstellten Anschaffungs- und Herstellungskosten s. § 6 Anm. 428 u. 436, § 7 Anm. 141–145). „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 VIII R 190/78 v. 21. 10. 80, BStBl. 1981 S. 160 mit Hinweis auf BFH VI R 102/75 v. 15. 12. 77, BStBl. 1978 S. 216). Ebenso wenig noch dürfen tatsächliche Aufwendungen als nicht erfolgt behandelt werden mit der Begründung, der Stpfl. habe sie ja vermeiden können,

zB durch ausreichenden *Versicherungsschutz*; s. auch § 4 Anm. 48 b [1] betr. vermeidbare Ausgaben; § 33 Anm. 300 „Versicherungsschutz“.

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

► *Schenkt* der Stpfl. 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 (glA FinVerw., B 1975 S. 185 zur ErbSt.). Vorausgesetzt ist natürlich eine ernstgemeinte und tatsächlich durchgeführte Schenkung; über Gestaltungsmissbrauch vgl. RFH v. 2. 2. 34, RStBl. S. 918; BFH VIII R 4/66 v. 28. 1. 72, BStBl. S. 322.

► *Bei Einlage* eines Wirtschaftsguts in den Betrieb des Stpfl. und anschließender Veräußerung kann der Stpfl. nicht geltend machen, er hätte ja das Wirtschaftsgut ebensowohl 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 Anschaffungskosten 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 KapGes. 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 fingiert werden (um eine verdeckte Gewinnausschüttung wegen zu niedrigen Preises für die GmbH-Anteile zu begründen).

Leistungen zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter: Über unentgeltliche Leistung der Gesellschaft als verdeckte Gewinnausschüttung s. KStG § 6 aF Anm. 73; EStG § 8 Anm. 6; *Meißner*, StbJb. 1977/78 S. 117–124; *Döllerer*, vGA u. vE bei KapGes. 2. Aufl. Heidelberg 1990 S. 28 ff. u. S. 136 ff.

Bei Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft dürfen Einnahmen, die der Gesellschafter von der Ges. beziehen könnte, aber nicht bezieht, nicht unterstellt werden. Die Einlage von Nutzungen stellt keine verdeckte Einlage dar (BFH GrS 2/86 v. 26. 10. 87, BStBl. 1988 S. 348 mit Begründung der fehlenden Bilanzierungsfähigkeit nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG). Zur geänderten Begründung der stdg. Rspr. vgl. *Döllerer*, aaO S. 176 ff.

Das gilt besonders für die unentgeltliche Überlassung der Arbeitskraft des Gesellschafters (BFH I 47/55 U v. 11. 10. 55, BStBl. S. 397; I 190/57 U v. 24. 6. 58, BStBl. S. 381; I 44/57 U v. 13. 1. 59, BStBl. S. 197; s. auch KStG § 6 aF Anm. 126–133), nach der Rspr. auch für die unentgeltliche Überlassung der Nutzung von Wirtschaftsgütern (BFH I 4–5/55 U v. 31. 7. 56, BStBl. S. 288; I 131/59 S v. 8. 11. 60, BStBl. S. 513; s. dazu § 6 Anm. 826–828; § 8 Anm. 6), auch für die unentgeltliche Nutzungsüberlassung von Kapital, bes. in Form eines zinslosen Darlehens (RFH v. 18. 11. 37, StuW 1938 Nr. 71; BFH I 207/55 U v. 9. 10. 56, BStBl. S. 382; I 44/57 U v. 13. 1. 59, BStBl. S. 197; I 203/61 S v. 9. 3. 62, BStBl. S. 338, bes. letzter Satz).

156 e) Forderungserlaß

Es ist zwischen Betriebsvermögen und Privatvermögen zu unterscheiden.

Betriebsvermögen: Erläßt der Stpfl. eine zum BetrV gehörende Forderung auf ein Leistungsentgelt aus betrieblichen Gründen, so mindert der Erlaß bei Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich den Gewinn.

Über Aktivierung des Aufwands als Anschaffungskosten einer Beteiligung, wenn der Stpfl. als Gesellschafter einer KapGes. eine Forderung gegen die Ges. erläßt, s. § 6 Anm. 826. Bei Gewinnermittlung durch Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 hat die Entstehung der Forderung den Gewinn noch nicht erhöht (s. § 4 Anm. 90), auch ihr Erlaß beeinflußt daher den Gewinn nicht. Bei Erlaß aus außerbetrieblichen Gründen liegen eine Entnahme und eine private Zuwendung vor (BFH IV R 180/71 v. 16. 1. 75, BStBl. S. 526; RFH v. 30. 4. 41, RStBl. S. 523: sofern nicht von vornherein ein niedrigeres Entgelt vereinbart worden ist; ebenso FG Stuttgart. v. 2. 4. 57, EFG S. 407, bestat.; FG Karlsru. v. 22. 11. 60, EDStZ S. 525).

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 S. 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. 140–146.

f) Pooling von Einkünften (Interessengemeinschaft, Gewinngemeinschaft) 157

Schrifttum: *Birkeholz*, B 1954 S. 603, FR 1966 S. 328; *Bühler*, StRecht der Gesellschaften und Konzerne, 3. Aufl. 1956 S. 342; *Schumacher*, DStR 1956 S. 433; *Hoffmann*, FR 1956 S. 230; *Thieme*, FR 1957 S. 201; *Friedrich*, FR 1957 S. 276, StuW 1957 Sp. 423; *Krollmann*, BP 1961 S. 89; *Günter*, BP 1964 S. 267; *Barske*, BP 1965 S. 80 (zu BFH VI 317/62 U v. 9. 10. 64); *Schindeler*, BP 1965 S. 184; *Cerutti*, Gewinnpoolungen im UStRecht, DStZ 1967 S. 111; *Mann*, Stl. Probleme bei der Pooling von Unternehmensgewinnen, in Festschrift für Scherpf, Berlin 1968 S. 223; *Rasch*, Deutsches Konzernrecht, 4. Aufl. Köln 1968 S. 99–106, 315f., 319–322; o. V., Zeitliche Voraussetzungen bei Interessengemeinschaftsverträgen, B 1971 S. 2138; *Reuter*, Wenig genutzte Gewinnpoolungsverträge, JbFStR 1971/72 S. 180; dazu Diskussion ebd. S. 188f.; *von Wallis*, Besteuerung der Unternehmenszusammenfassungen, 5. Aufl. Herne/Berlin 1979; *Lechner*, Die Gewinnpoolung im ErtragStR, Wien 1986.

Nach § 292 AktG kann eine AG oder KGaA sich verpflichten, ihren Gewinn oder den Gewinn einzelner ihrer Betriebe ganz oder zum Teil mit dem Gewinn anderer Unternehmen oder einzelner Betriebe anderer Unternehmen zur Aufteilung eines gemeinschaftlichen Gewinns zusammenzulegen (Gewinngemeinschaft; s. § 5 Anm. 1435–1439; dort auch zur Frage der *Mitunternehmerschaft*). Die Gewinngemeinschaft bildet einen Unterfall der sog. Interessengemeinschaft. Sie ist auch zwischen anderen Unternehmen möglich. Der Rechtsform nach handelt es sich um eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts iSd. § 705 BGB. Gewinngemeinschaften kommen hauptsächlich bei Gewerbetreibenden vor. In gleicher Weise können aber auch andere Personen einen Ausgleich von Einnahmen oder Einkünften untereinander vereinbaren, zB Aufsichtsratsmitglieder bezüglich ihrer ARVergütungen (s. § 18 Anm. 138) und Arbeitnehmer bezüglich bestimmter Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (s. § 19 Anm. 400 „Pool“).

Steuerliche Anerkennung: Ein solcher Ausgleich von Einnahmen oder Gewinnen (und Verlusten) ist steuerlich nach ähnlichen Grundsätzen anzuerkennen, wie die Rspr. sie für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen einander nahestehenden Personen entwickelt hat, dh. die Vereinbarung muß eindeutig, ernstgemeint und tatsächlich durchgeführt sein, und sie muß nach Grund und Höhe wirtschaftlich begründet sein, dh. die Beteiligten müssen langfristig einen Ausgleich von Leistungen und Gegenleistungen erwarten, sei es auch nur durch Deckung eines Risikos.

Vgl. RFH v. 17. 10. 24, StuW Nr. 563; v. 11. 10. 28, RStBl. S. 367; v. 18. 10. 32, RStBl. S. 1107; v. 4. 4. 33, RStBl. S. 969; v. 24. 10. 33, Kartei KStG 1925 § 13 R. 250–252; v. 27. 2. 34, RStBl. S. 634; v. 13. 3. 34, RStBl. S. 668; v. 9. 5. 34, RStBl. S. 658; v. 22. 11. 38, RStBl. 1939 S. 476; BFH I 155/54 U v. 6. 12. 55, BStBl. 1956 S. 95; VI 317/62 U v. 9. 10. 64, BStBl. 1965 S. 71 (in Bestät. v. EFG 1962 S. 549).

Folge der Anerkennung eines Interessengemeinschaftsvertrags für die Zurechnung von Einkünften: Gewinn und Verlust bzw. Einnahmen und Ausgaben werden zunächst ohne Berücksichtigung des Ausgleichs ermittelt und dann um die Ausgleichsleistung erhöht bzw. vermindert. Bei buchführenden Stpfl. geschieht diese, indem die Beteiligten die sich aus der Gewinngemeinschaft ergebenden Ansprüche bzw. Verpflichtungen gewinnerhöhend bzw. gewinnmindernd einbuchen (BFH VI 317/62 U v. 9. 10. 64, aaO; RFH v. 22. 11. 38, aaO).

Folge der Nichtanerkennung: Gewinn und Verlust oder Einnahmen und Ausgaben werden als unausgeglichene ermittelt; der Ausgleich wird als aus außerbetrieblichen oder außerbetrieblichen Gründen zugewendet behandelt (Entnahme, Schenkung, verdeckte Gewinnausschüttung).

Teilweise Anerkennung ist möglich, nämlich insoweit, als Leistungen und Gegenleistungen zueinander in einem angemessenen Verhältnis stehen (s. a. Anm. 171 über unangemessene Gewinnverteilung bei einer FamilienPersGes.).

III. Der Steuerpflichtige als Zurechnungssubjekt

158 1. Grundsätzliches

Da Einkünfte grundsätzlich demjenigen zuzurechnen sind, der den Tatbestand der Einkunftserzielung erfüllt, dh. über die zur Einkunftsentstehung führende Leistung disponiert (s. Anm. 126, 130), dürfen die von einem Stpfl. erzielten Einkünfte (darf die durch seine Leistungen bewirkte Erhöhung seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) grundsätzlich 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 BdF v. 1. 10. 76, BStBl. I S. 611). Wenn RFH s. 6. 9. 39 (RStBl. S. 1008) bemerkt: „Insbes. braucht kein Stpfl. ein Einkommen zu versteuern, das tatsächlich einem anderen Stpfl. zugeflossen ist“, so ergab sich dies nicht, wie der RFH aaO meint, aus § 1 StAnpG, sondern unmittelbar aus dem Begriff des Einkommens iV mit 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 bes. § 7 Abs. 1 EStDV betr. unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils; § 20 UmwStG 1977 betr. Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine unbeschränkt kstpf. KapGes. gegen Gewährung neuer Anteile an der Gesellschaft (im zweiten Fall so schon früher die Rspr.; vgl. RFH v. 9. 5. 33, RStBl. S. 999: „Das durch den Betrieb des Einzelunternehmens eingegangene Engagement wird in einer anderen Form fortgeführt“; dann ständige Rspr., zB BFH IV 27/59 U v. 28. 7. 60, BStBl. S. 403 mwN; I R 43/69 v. 29. 3. 72, BStBl. S. 537). 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.

2. Rechtsnachfolge

Schrifttum: *Trzaskalik*, Personal gebundene EStPflcht u. Gesamtrechtsnachfolge, *StuW* 1979 S. 97; *Felix*, *StbKongrRep.* 1980 S. 146–148; *Trzaskalik*, Gewinnrealisierung bei unentgeltlichen Übertragungen (Erbfall, Schenkung) von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen auf andere Steuerrechtssubjekte, *DStJG* 4 S. 145; *Wasmer*, Die Zurechnung von Einkünften bei der unentgeltlichen Übertragung von Betriebsvermögen durch Erbfall und Schenkung, Köln 1985; *Grob*, Die stl. Folgen der Erbauseinandersetzung, *DStJG* 10 S. 135; *Heinicke*, Der Rechtsnachfolger im Sinne des § 24 EStG, *DStJG* 10 S. 99; *Kruse*, Die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis bei Gesamt- und Einzelrechtsnachfolge, *DStJG* 10 S. 1; *Meincke*, Die Auswirkungen der Rechtsnachfolge auf das Steuerrechtsverhältnis, *DStJG* 10 S. 19; *Ruppe*, Einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge, *DStJG* 10 S. 45; *Göring*, Die Gesamtrechtsnachfolge im EStRecht, Diss. Erlangen-Nürnberg 1986; *Costede*, Erben und Erwerben in einkommensteuerlicher Sicht, *StVj.* 1989 S. 41; *Biergans*, *ESt. u. StBil.*, 4. Aufl. München 1988 S. 835 ff.

a) Allgemeines

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 EStRecht, Köln 1988 S. 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*, *DStJG* 10 S. 6, 7: „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- u. Gesamtrechtsnachfolge: Mit Rechtsnachfolge wird ein abgeleiteter Rechtserwerb bezeichnet (vgl. *Kruse*, *DStJG* 10, S. 2). Unter Einzelrechtsnachfolge (bzw. Sonderrechtsnachfolge) wird der Erwerb eines einzelnen Rechtes (zB Schenkung, Abtretung, Vermächtnis etc.) unter Gesamtrechtsnachfolge der Eintritt in ein Vermögen als Ganzes, zB der Erbfall, verstanden (s. § 1922 BGB); ausführlich zu diesen Begriffen s. *Kruse*, aaO; *Tipke/Kruse*, AO § 45 Tz. 1; s. auch BFH IV R 174/73 v. 25. 3. 76, BStBl. S. 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 daran nichts ändern (BFH I R 64/81 v. 23. 1. 85, BStBl. S. 330, 331; IX R 1/82 v. 16. 9. 86, BFH/NV 1987 S. 233); zum Zurechnungszeitpunkt s. ausführlich Anm. 133. Sondervorschriften

wie § 20 Abs. 2 Nr. 2, Abs. 4 Nr. 2 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); die Vorschrift (Zurechnung auf den Rechtsnachfolger) trifft im Todesfall des Stpfl. (ausnahmsweise) auch den Einzelrechtsnachfolger (zB Vermächtnisnehmer).

160 b) Einzelrechtsnachfolge

Einkünfte des Rechtsvorgängers: Entsprechend dem Grundsatz, daß Einkünfte demjenigen zuzurechnen sind, der sie erzielt hat (s. Anm. 101), führt die Einzelrechtsnachfolge bei einem Wirtschaftsgut grundsätzlich nicht zu einer Änderung der Zurechnung von Einkünften. Insbes. das *Realisationsprinzip* (s. § 5 Anm. 49s–49t) bewirkt die Erfassung der vom Stpfl. erzielten Einkünfte in seiner Person. Auch *Sacheinlagen in Kapitalgesellschaften* führen bei Einlage einzelner Wirtschaftsgüter zur Erfassung einer stillen Reserve bereits beim Einlegenden (s. § 6 Anm. 823). *Entnahme* eines Wirtschaftsguts aus einem Betriebsvermögen 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). Über *Abtretung* von Arbeitslohn s. § 19 Anm. 68; über Abtretung bestimmter Ansprüche auf Einnahmen aus Kapitalvermögen s. § 20 Abs. 2 und Erläuterungen dazu. Über Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen s. § 21 Abs. 1 Nr. 4, § 21 Anm. 19. S. auch Anm. 138.

Einkünfte des Rechtsnachfolgers: Grundsätzlich gibt es keine abgeleiteten (derivativen) Einkünfte in dem Sinn, daß jemand Einkünfte zuzurechnen sind, ohne daß er selbst den Einkünftertatbestand (die Leistungserbringung) erfüllt hat, zB indem er den gekauften Gewerbebetrieb fortführt, das gekaufte Wohngebäude weiterhin vermietet usw. Jedoch gilt der Grundsatz nicht ausnahmslos (aA o. V., HFR 1977 S. 118): *Hinterbliebene* von Arbeitnehmern erhalten im Fall von Versorgungsleistungen des Arbeitgebers 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 auf Grund eines Vertrags zugunsten Dritter zwischen ArbN und ArbG. S. 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 Privatvermögen erworben werden, Einkünfte aus Vermietung und aus KapVer., dagegen beim Gewerbetreibenden, der sie für seinen Betrieb erwirbt, Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

161 c) Rechtsnachfolge von Todes wegen (insbes. Gesamtrechtsnachfolge)

Nach dem Tode des Stpfl. sind die Einkünfte, die die Erben (als Gesamtrechtsnachfolger), Vermächtnisnehmer (als Einzelrechtsnachfolger) beziehen, diesen auch steuerlich zuzurechnen (§ 24 Nr. 2).

Bedeutung des § 24 Nr. 2: Es bestehen abweichende Meinungen:

► Nach einer Meinung wären die Tatbestände bei Gesamtrechtsnachfolge nicht steuerbar ohne § 24 Nr. 2, da der Rechtsvorgänger kein steuerliches Ergebnis mehr erzielt, der Rechtsnachfolger aber keinen der Einkünfteerzielung 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 *Heinicke*, DStJG 10 S. 99; *Schmidt*/

Seeger, VIII. § 24 Anm. 8d; *Stadie*, Die pers. Zurechnung von Einkünften, Berlin 1983 S. 74 ff.).

- ▷ 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 S. 109; *Biergans*, FR 1982 S. 525, 530; *Biergans/Stockinger*, FR 1982 S. 33). Dies ist aber entscheidend: er hat noch keine Einkünfte erzielt und deshalb sind ihm keine zuzurechnen.

Rechtsnachfolger iSd. § 24 Nr. 2 sind nicht nur die Erben, sondern auch Einzelnachfolger, die aufgrund Verfügung unter Lebenden auf den Todesfall bzw. von Todes wegen oder kraft Gesetzes Einkünfte als Rechtsnachfolger beziehen (BFH I R 126/88 v. 18. 10. 89, BStBl. 1990 S. 377; *Heinicke*, DStJG 10 S. 99, 110 f.; *Schmidt/Seeger*, VIII. § 24 Anm. 8d; aA *Stadie*, aaO S. 82). Insbes. der Vermächtnisnehmer steht dem Erben gleich. Wer auf Grund 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 iS des § 22 Nr. 1. Beim Erben bilden dann die Zahlungen Sonderausgaben 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 *Wirtschaftsjahr* des Erblassers fort (krit. s. § 4a Anm. 42). 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 allg. geschieht diese Schätzung zeitanteilig (so zB BFH I R 100/71 v. 28. 3. 73, BStBl. S. 544; I 129/60 U v. 11. 4. 61, BStBl. S. 352 aE bei Änderung der Gewinnbeteiligung während des Wj.). Dabei kann es aber angebracht sein, einzelne Geschäfte individuell zuzurechnen. Auch eine Aufteilung nach dem Umsatz kann sinnvoll sein (glA o. V., B 1969 S. 2253), bes. bei Saisongeschäften.

Zu den Einkünften des Erben, nicht des Erblassers, gehören auch solche, die dem Erben „aus einer ehemaligen Tätigkeit“ des Erblassers iS des § 2 Abs. 1 Nr. 1–4 oder „aus einem früheren Rechtsverhältnis“ des Erblassers iS des § 2 Abs. 1 Nr. 5–7 zufließen (§ 24 Nr. 2); Beispiele s. weiter unten.

Grundsätzlich Beibehaltung der Qualifizierung der Einkünfte: Der Nachfolger tritt hinsichtlich einkommensteuerlicher Qualifizierungsfragen in die Rechtsstellung seines Vorgängers ein (ständige Rspr.; vgl. zB § 6b Anm. 300 „Gesamtrechtsnachfolger“; § 9 Anm. 40; § 19 Anm. 68; § 24 Anm. 12; von *Claer*, DStR 1959 S. 106 mwN; *W. Theis*, Der Erbe im StR, Köln 1962 S. 8). Das gilt auch für die Zurechnung der Einkünfte des Gesamtrechtsnachfolgers zu einer Einkunftsart (glA *Kapp/Ebeling*, Hdb. der Erbengemeinschaft, Köln 1972 ff. III Rz. 3).

Beispiele: Die Einkünfte des Erben aus einem ererbten Gewerbebetrieb sind – bis zu einer etwaigen Aufgabe des Betriebs – weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb (BFH VI R 208/67 v. 21. 3. 69, BStBl. S. 520; s. § 15 Anm. 27 i; § 16 Anm. 63–67); die Einkünfte aus einem ererbten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb sind weiterhin Einkünfte aus

LuF (s. § 13 Anm. 57). Einnahmen aus ererbten Honorarforderungen eines Arztes mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 bilden auch beim Erben Einnahmen aus freiberuflicher Tätigkeit (BFH aaO; IV 335/65 v. 14. 4. 66, BStBl. S. 458). Einnahmen aus einem ererbten Patent bilden auch beim Erben Einnahmen aus Erfindertätigkeit. Zahlung des dem Erblasser geschuldeten Arbeitslohns an den Erben bildet auch bei diesem eine Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit (s. § 19 Anm. 40 „Erbe“).

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.

Einzelfragen: *Betriebsübergang* s. § 6 Anm. 424–429. *Nachlaßkonkurs* ändert nichts daran, daß die Einkünfte aus dem Nachlaß dem Erben zuzurechnen sind; s. hierzu *Fichtelmann*, ESt. und Nachlaßkonkurs, Inf. 1975 S. 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 VI R 157/72 v. 19. 12. 75, BStBl. 1976 S. 322 gg. EFG 1972 S. 20).

Spekulationsgeschäfte bei Anschaffung durch den Erblasser und Veräußerung durch den Erben s. § 23 Anm. 25. *Steuervergünstigung*: s. Anm. 164. *Verlustabzug* des Erben bei Verlusten des Erblassers s. § 10 d Anm. 118–123.

162, 163 Einstweilen frei.

164 d) **Steuervergünstigungen bei Rechtsnachfolge**

Bei der Frage, ob der Gesamtrechtsnachfolger für die ihm zufließenden Einkünfte aus einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis seines Rechtsvorgängers die Steuervergünstigungen 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 Steuervergünstigung prüft. Als persönliche Steuervergünstigungen, die dem Rechtsnachfolger nicht zustehen, betrachtet der BFH zB die früher geltenden Vergünstigungen für Erfinder nach der ErfVO v. 30. 5. 51 und für bestimmte Nebeneinkünfte nach § 34 Abs. 4 (bis VZ 1981). Der Freibetrag nach § 18 Abs. 4 (bis VZ 1989) steht allerdings uE dem Erben zu (s. § 18 Anm. 172). Andererseits können die erhöhten Absetzungen für Wohngebäude nach § 7 b bei unentgeltlichem Erwerb auch vom Einzelrechtsnachfolger geltend gemacht werden (s. § 7 b Anm. 97 u. 116 „Schenkung“).

Zum Übergang von StVergünstigungen vgl. auch *von Claer*, DStR 1959 S. 106; *W. Theis*, Der Erbe im StRecht, Köln 1962 S. 5 ff.

3. **Gemeinschaftliche Einkünfteerzielung**

Schrifttum: *Lehmann*, Das „Wirtschaften auf gemeinsame Rechnung“ im StRecht, Steuer-Stud. 1988 S. 332.

165 a) **Allgemeines**

Bei gemeinschaftlicher Einkünfteerzielung zielt die Frage nach der persönlichen Zurechnung von Einkünften darauf, abzugrenzen, in welchem Umfang die ge-

meinschaftlich 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 Wirtschaftsgut, das zur Einkünfteerzielung verwendet wird, sondern der Anteil an der Leistungserbringung darüber, wer die Einkünfte erzielt hat (*Jakob*, Steuern v. Einkommen I, Stuttgart 1980 S. 105). Eine Besonderheit gilt für Personengesellschaften; sie selbst sind nach der Rspr. Subjekt der Einkünfteerzielung, dh. sie verwirklichen selbst Merkmale eines Besteuerungstatbestandes (vgl. BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751, 761; IV R 5/86 v. 12. 10. 89, BStBl. 1990 S. 168). Es bedarf bei ihnen in einem zweiten Schritt der Zurechnung auf die beteiligten Gesellschafter (s. Anm. 166).

b) Personengesellschaften

166

Bei Personengesellschaften ist für die anteilige Gewinnzurechnung nicht das Verhältnis der Kapitalanteile, sondern der frei vereinbarte und durchgeführte Gewinnverteilungsschlüssel maßgebend (vgl. § 15 Anm. 27 d). 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 IV R 5/77 v. 6. 11. 80, BStBl. 1981 S. 307). Bei *Per:Ges. mit Überschusseinkünften* wird ein schuldrechtlicher Leistungsaustausch zwischen Gesellschafter u. Gesellschaft anerkannt (BFH IX R 103/85 v. 7. 4. 87, BStBl. S. 707). Ein Überschuß wird nur denjenigen Personen zugerechnet, die im Zeitpunkt des Zuflusses der Einnahmen bzw. des Abflusses der Ausgaben Gesellschafter waren (BFH IX S 5/83 v. 19. 8. 86, BStBl. 1987 S. 212).

Keine rückwirkende Änderung der Gewinnverteilungsabrede: Grundsätzlich sind betriebliche Einkünfte demjenigen zuzurechnen, „der sie sich durch seine unternehmerische Tätigkeit erwirtschaftet hat“ (BFH I R 97/75 v. 5. 7. 78, BStBl. 1979 S. 40 unter Bezugnahme auf *Ruppe*, DStJG 1 S. 7 ff.). 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 Gewerbebetriebes anfallenden Geschäftsvorfällen verwirklicht (BFH IV R 209/80 v. 7. 7. 83, BStBl. 1984 S. 53; IV R 271/83 v. 29. 3. 84, BStBl. S. 602; aA *Sommer*, BB 1987 S. 307). Eine Änderung der Gewinnverteilungsabrede für einen rückwirkenden Zeitraum bewirkt deshalb keine Einkünfteerzielung desjenigen Gesellschafters, dem die bereits erzielten Erträge zustehen (vgl. BFH IV R 40/77 v. 12. 6. 80, BStBl. S. 723; VIII R 293/82 v. 17. 3. 87, BStBl. S. 558; VIII R 283/81 v. 28. 1. 86, BFH/NV 1986 S. 524). Ausscheidenden Gesellschaftern wird auch bei Rückbeziehung des Austritts noch der vor Austritt entstandene Gewinn bzw. Verlust zugerechnet (BFH IV R 194/69 v. 21. 12. 72, BStBl. 1973 S. 389; aA *Stadie*, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, Berlin 1983 S. 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 IV R 209/80 v. 7. 7. 83, BStBl. 1984 S. 53; VIII R 293/82, aaO). Es handelt sich hierbei um eine Verlustverteilungsabrede, die für die Zukunft wirkt.

167 c) Bruchteilsgemeinschaften

Bei einer Bruchteilsgemeinschaft iSv. § 741 ff. BGB verwirklichen die Mitglieder der Gemeinschaft gemeinsam den Tatbestand einer Einkunftsart (BFH VIII R 194/78 v. 18. 11. 80, BStBl. 1981 S. 510; VIII R 240/81 v. 12. 11. 85, BStBl. 1986 S. 296; IX R 167/83 v. 7. 10. 86, BStBl. 1987 S. 322). Die Einkünfte sind zunächst auf der Ebene der Gemeinschaft zu ermitteln (BFH VIII R 240/81, aaO zur Annahme gewerblicher Einkünfte einer Bruchteilsgemeinschaft als Besitzgesellschaft einer Betriebsaufspaltung; IX R 167/83, aaO; zweifelnd IV R 87/85 v. 9. 7. 87, BStBl. 1988 S. 342, 344).

Die Einkünfte einer Bruchteilsgemeinschaft sind nach den Vereinbarungen der Gemeinschaft zu verteilen, vorausgesetzt, daß die Vereinbarung ihren Grund im Gemeinschaftsverhältnis hat (BFH VIII R 168/73 v. 27. 6. 78, BStBl. S. 674; VIII R 194/78, aaO; IX R 167/83, aaO). 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 VIII R 168/73, aaO; IX R 167/83, aaO). Eine davon abweichende Vereinbarung ist zulässig zB bei unterschiedlicher Beteiligung an der Verwaltung (BFH IX R 167/83, aaO; FG Schlesw.-Holst. v. 4. 12. 84, EFG 1985 S. 347; FG Düss. v. 13. 5. 86, EFG 1986 S. 563). Dies entspricht dem Grundsatz, daß bei gemeinschaftlicher Einkünfterzielung 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 Werbungskosten – speziell AfA – zugerechnet werden, hat der BFH für unzulässig angesehen (IX R 167/83, aaO), weil bei Verzicht auf Einnahmeerzielung auch kein WKAbzug geltend gemacht werden kann (BFH IX R 167/83, aaO unter Hinweis auf BFH IX R 80/85 v. 4. 6. 86, BStBl. S. 839).

168, 169 Einstweilen frei.

4. Zurechnung bei Interessengleichlauf

170 a) Allgemeines

Schrifttum: *Nolte*, Zum Problembereich: Besteuerung bei Interessengleichlauf, B 1981 S. 908; *Biergans*, ESt. u. StBil., 4. Aufl. München 1988 S. 880 ff.; *Ramisch*, Rechtsverhältnisse zwischen nahen Angehörigen im ErtragStRecht, Stg. 1989.

Bei Rechts- bzw. Leistungsbeziehungen zwischen Personen mit gleicher Interessenlage (nahestehende Personen) ist die Abgrenzung zwischen Einkünfterzielung und Einkünfterverwendung oft nicht eindeutig feststellbar, denn wegen des Interessengleichlaufs kommt gleichermaßen die Verwirklichung eines Einkünfterzielungstatbestandes 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 bis 173; zum Nießbrauch s. Anm. 302;
- im Verhältnis KapGes./Gesellschafter; das ist der Problembereich der verdeckten Gewinnausschüttung, s. Anm. 174.

Wegen der oft nach außen nicht erkennbaren Unterscheidung zwischen Einkünfterzielung und Einkünfterverwendung hat die Rspr. die Anforderungen an Form und Inhalt von Verträgen bei Interessengleichlauf verschärft. Verlangt wird eine

Dispositionsmöglichkeit aufgrund rechtlicher Befugnis und weiter eine vertrags-gemäße (= tatsächliche) Durchführung der Vereinbarung; Leistung und Gegenleistung werden auf Angemessenheit hin überprüft; hierzu s. *Lang*, Die Bemessungsgrdl. der ESt., Köln 1981/88 S. 314 ff.

b) Zurechnungsbesonderheiten bei Familienpersonengesellschaften

171

Grundsätzlich werden Familienpersonengesellschaften anerkannt, wenn

- ein nach bürgerlich-rechtlichen Grundsätzen rechtswirksamer Gesellschaftsvertrag,
- die Einräumung einer „echten“ Gesellschafterstellung nach den zivilrechtlichen Vorschriften und
- die tatsächliche Durchführung der Vereinbarungen

gegeben ist.

Grund für eine besondere Überprüfung von Rechtsverhältnissen unter Familienangehörigen ist die wegen des fehlenden Interessengegensatzes oft naheliegende verdeckte Einkommensverwendung (*Tipke*, StuW 1977 S. 300). Liegen die o. g. Voraussetzungen vor, dann 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 Rechtsprechung aber auch die Gewinnverteilung auf ihre Angemessenheit hin und betrachtet die nicht „angemessenen“ Gewinnanteile als private Zuwendungen unter Familienangehörigen.

BFH GrS 4/71 v. 29. 5. 72, BStBl. 1973 S. 5; IV R 158/68 v. 29. 3. 73, BStBl. S. 489; IV R 56/70 v. 29. 3. 73, BStBl. S. 650; IV R 26/68 v. 4. 6. 73, BStBl. S. 866; I R 206/67 v. 26. 6. 74, BStBl. S. 676; IV R 59/76 v. 13. 3. 80, BStBl. S. 437; IV R 103/83 v. 24. 7. 86, BStBl. 1987 S. 54.

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 vH des tatsächlichen Wertes des Gesellschaftsanteils bei unentgeltlich erworbenem Anteil (BFH GrS 4/71 v. 29. 5. 72, BStBl. 1973 S. 5). 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 vH Durchschnittsrendite führe (BFH IV R 103/83 v. 24. 7. 86, BStBl. 1987 S. 54). Bei entgeltlichem bzw. teilentgeltlichem Erwerb wird die Angemessenheit der Gewinnverteilung nach der unter Fremden üblichen Gestaltung gemessen (BFH IV R 26/68 v. 4. 6. 73, BStBl. S. 866). Die Rspr. zu festen Gewinnobergrenzen hat der BFH dann für typische und atypische stille Gesellschafter bzw. Unterbeteiligungen fortgeführt (BFH IV R 56/70 v. 29. 3. 73, BStBl. S. 650; I R 131/70 v. 14. 2. 73, BStBl. S. 395; I R 206/67 v. 26. 6. 74, BStBl. S. 676; I R 167/78 v. 16. 12. 81, BStBl. 1982 S. 387). Einzelheiten zur Gewinnverteilung vgl. Abschn. 138 a EStR 1987; *Biergans*, ESt. u. StBilanz, 4. Aufl., München 1988 S. 889 ff.; *Knobbe-Keuk*, Bil.- u. UnternehmensStRecht, 7. Aufl. Köln 1989 S. 416 ff.

Stellungnahme: Eine Prüfung der angemessenen Gewinnverteilung in Familienpersonengesellschaften ist zwar grundsätzlich 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. *Flume*, StbJb. 1976/77 S. 43, 50; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- u. UnternehmensStR, 7. Aufl., Köln 1989 S. 423 ff.; *Wippenbeck*, Einkünftezurechnung bei Familienunternehmen, Neuried, 1984 S. 487 ff.; *Biergans*, aaO, S. 903). Erst recht ist kein Grund ersichtlich, die Einkünftezielung 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 IV R 34/76 v. 25. 1. 79, BStBl. S. 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 Personengesellschaften 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 Schenkungssteuer, nicht aber bei der Zurechnung von Einkünften zu berücksichtigen (vgl. § 7 Abs. 6 ErbStG). Bei entgeltlichem Erwerb wird der Firmenwert in den Anschaffungskosten 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.

172 c) Arbeitsverhältnisse unter nahen Angehörigen

Arbeitsverhältnisse unter Ehegatten werden seit dem Urteil des BVerfG 1 BvR 232/60 v. 24. 1. 62 (BStBl. S. 506) auch steuerrechtlich anerkannt. Zur Vermeidung einer Einkünfteverlagerung (Einkommensverwendung) werden bei Arbeitsverhältnissen unter Ehegatten strengere Formvorschriften als unter Fremden verlangt. Insbesondere muß die Höhe der Vergütung eindeutig festgelegt werden, die Zahlungsmodalitäten müssen vereinbart werden, wie sie unter Fremden üblich sind, sowie alle rechtlichen Folgerungen gezogen werden (vgl. im einzelnen *Schmidt/Heinicke*, VIII. § 4 Anm. 99 „Angehörige“; *Biergans*, ESt. u. StBil., 4. Aufl., München 1988 S. 905 ff.). Insbesondere an die Zahlungsmodalitäten werden uE übertriebene Anforderungen gestellt, die mit der Frage der persönlichen Erzielung von Einkünften nichts mehr zu tun haben, sondern bereits die Einkommensverwendung betreffen, vgl. insbesondere BFH GrS 1/88 v. 27. 11. 89 (BStBl. 1990 S. 160) zur Nichtanerkennung eines Ehegattenarbeitsverhältnisses bei Zahlung auf ein sog. „Oder“-Konto. Nach BFH GrS 1/88 ist bei Überweisung auf ein „Oder“-Konto nicht feststellbar, ob eine Entnahme des ArbG-Ehegatten oder die Zahlung von Arbeitslohn an den ArbN-Ehegatten gewollt sei. UE ist die Frage der Verfügungsmöglichkeit über ein Konto durch beide Ehegatten eine Frage der Einkommensverwendung und nicht der tatsächlichen Durchführung eines Arbeitsvertrages.

d) Darlehensverhältnisse unter nahen Angehörigen

173

Bei Darlehensverhältnissen zwischen 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 IV R 198/80 v. 14. 4. 83, BStBl. S. 555 mwN; III R 197/83 v. 20. 3. 87, BStBl. 1988 S. 603; IV R 220/84 v. 10. 8. 88, BStBl. 1989 S. 137). Vgl. Nichtanwendungserlaß BdF v. 1. 7. 88 (BStBl. I S. 210) u. BdF v. 11. 4. 85 (BStBl. I S. 180).

e) Zurechnung von verdeckten Gewinnausschüttungen

174

Die Regelung des § 8 Abs. 3 KStG zur StPflcht von sog. verdeckten Gewinnausschüttungen beruht auf dem Gedanken, daß verdeckte Gewinnausschüttungen eine Verteilung von Gewinn und damit Einkommensverwendung der KapGes. darstellen (vgl. *Döllerer*, vGA u. vE bei KapGes., 2. Aufl., Düsseldorf 1990, S. 24; *Raupach* in Festschrift v. Wallis, Bonn 1985 S. 309, 319). Die verdeckte Gewinnausschüttung stellt für den Gesellschafter Einkünfte aus Kapitalvermögen iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 bzw. Nr. 3 dar, soweit dem Gesellschafter ein Vermögensvorteil zugewandt wird. 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 VIII R 8/77 v. 29. 9. 81, BStBl. 1982 S. 248; IV R 135/82 v. 18. 7. 85, BStBl. S. 635; I R 248/81 v. 23. 10. 85, BStBl. 1986 S. 178; VIII R 74/84 v. 24. 1. 89, BStBl. S. 419).

Ein Vermögensvorteil fließt dem Gesellschafter zB auch dann zu, wenn die KapGes. an einen Dritten zahlt und damit eine Verpflichtung des Gesellschafters erfüllt (BFH VIII R 74/84, aaO). Wenn die verdeckte Gewinnausschüttung einer *nahestehenden Person* eines Gesellschafters zufließt, ist diese dem Gesellschafter zuzurechnen (BFH I 325/61 S v. 25. 10. 63, BStBl. 1964 S. 17; I 82/64 v. 13. 9. 67, BStBl. S. 791; I R 103/86 v. 2. 3. 88, BStBl. S. 786 mwN). Auch nach der neuen Rspr. des BFH, die die verdeckte Gewinnausschüttung auch als Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) der KapGes. auffaßt (BFH I R 44/85 v. 22. 2. 89, BStBl. S. 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 S. 218; *Seeger*, FR 1989 S. 466; aA *Döllerer*, B 1989 S. 1175; *ders.*, vGA u. vE bei KapGes., aaO S. 49).

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 VIII R 8/77 v. 29. 9. 81, BStBl. 1982 S. 248). Eine generelle Zurechnung auf die nahestehende Person will *Borst*, BB 1989 S. 38, 47 unter wohl fälschlicher Berufung auf BFH I R 123/85 (v. 1. 10. 86, BFH/NV 1987 S. 242) annehmen; uE zu Unrecht, denn eine vGA kann nicht zB mit der beherrschenden Stellung eines Gesellschafters begründet werden 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.

Einstweilen frei.

175–179

IV. Bedeutung des Güterstands für die Einkünftezurechnung bei Ehegatten

Schrifttum: *Enders*, Die Zugewinnngemeinschaft in haftungs- und strechtl. Sicht, FR 1958 S. 245; *Kapp*, Der Einfluß des Güterstands der Zugewinnngemeinschaft auf die Besteuerung, StbJb. 1957/58 S. 223; *Sals*, StWa. 1958 S. 65; *Meßmer*, Ehegattenbesteuerung und Ehegüterrecht bei auf Erwerbstätigkeit beruhenden Einkünften, DStR 1958 S. 241; *Schandalik/Ostbelder*, Die Ehegattenbesteuerung bei Güter- und Errungenschaftsgemeinschaft, BB 1960 S. 321; *Ganßmüller*, Die Zurechnung der Einkünfte eines Gesellschafter-Ehegatten bei Gütergemeinschaft in der Rspr. des BFH, FR 1963 S. 114; *L. Schmidt*, Arbeitsverträge und Pachtverträge zwischen Ehegatten bei Gütergemeinschaft im Eink.-u. GewStRecht, B 1964 S. 422; *Birkholz*, Das eheliche Güterrecht in der ertragstl. Rspr. des BFH, DStZ 1967 S. 365; *Fichtelmann*, Die Wirkungen der Gütergemeinschaft auf die estl. Behandl. der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die einem Ehegatten aus einer Beteiligung an einer PersGes. zufließen, DStR 1967 S. 599; *Nake*, Estl. Auswirkungen der Gütergemeinschaft zwischen Ehegatten, BB 1967 S. 1236; *Felix/Korn*, Anerkennung von Ehegatten-Arbeitsverträgen bei Gütergemeinschaft, DStZ 1969 S. 183; *Paulick*, Güterrecht, HwStR; *Fichtelmann*, Estl. Auswirkungen in Ansehung eines Gewerbebetriebes eines Ehegatten bei Vereinbarung und Auseinandersetzung der Gütergemeinschaft, DStR 1973 S. 204; *Hild*, Est. u. ehel. Güterstand, BB 1973 S. 1204; *Dietlmaier*, Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei Gütergemeinschaften von Ehegatten, BB 1975 S. 783; *Krüger*, Einfluß der Rechtswirkungen des Gesamtguts der Gütergemeinschaft auf eine stl. Anerkennung von Ehegattenarbeitsverhältnissen, B 1975 S. 2196; *Krüger*, Gewinne aus Anteilen an einer PersGes., an der nur einer der in Gütergemeinschaft lebenden Ehegatten beteiligt ist, BB 1975 S. 1573; *Krüger*, Steuerfolgen ehel. Güterrechtsgestaltungen, München 1978; *Halmburger/Otto*, Familienunternehmen, 2. Aufl. Bielefeld 1979 S. 52–81; *Drenseck*, Anm. zu BFH IV R 53/76 v. 10. 3. 80, Ehefrau nicht Mitunternehmerin trotz Gütergemeinschaft, FR 1980 S. 521; *Thoma*, StProbleme bei Aufhebung der Gütergemeinschaft, DStR 1980 S. 279; *Feldhausen*, Stliche Probleme im Bereich des Ehe- und Güterrechts, Inf. 1981 S. 97; *Doehlert/Stuhrmann*, Steuerfolgen bei Auflösung der Güter- und Zugewinnngemeinschaft, 3. Aufl. Herne/Berlin 1981; *Willemer*, Die StFolgen von Vereinbarungen über Privatgrundstücke anlässlich der Scheidung, B 1982 S. 614; *Paus*, Estliche Behandlung der unentgeltlichen Überlassung von Wirtschaftsgütern zwischen Ehegatten, FR 1983 S. 28; *Ruland/Tiemann*, Versorgungsausgleich und stl. Folgen der Ehescheidung, 2. Aufl. München 1985 Rdnr. 950 ff.; *Meinke*, Güterstandsvereinbarungen aus estlicher und erbschaftstl. Sicht, DStR 1986 S. 135; *Voss*, Eheverträge in stlicher Sicht, B 1988 S. 1084; *Ross*, Ertragstliche Wertung der Rechtsbeziehungen zwischen Ehegatten und sonstigen nahen Angehörigen, RWP SG 5.2 S. 1703 (Juli 1989); *Schmidt-Liebig*, Eheliche Güterstände in ertragsstlicher Sicht, NSt. „Ehegatten, Gütertrennung“ Darst. 1 (1989); *ders.*, Grenzbereiche von Einkunftsqualifikation, Einkunftszurechnung, Unternehmer- und Mitunternehmerbegriff, ausgelotet am Beispiel der ehelichen Gütergemeinschaft, StuW 1989 S. 110.

180 1. Überblick über das eheliche Güterrecht

Das Bürgerliche Gesetzbuch regelt die güterrechtlichen Verhältnisse unter Ehegatten im Rahmen des gesetzlichen Güterstandes (§§ 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 schuldrechtlicher (zB Forderung auf Zugewinnausgleich, § 1378 BGB), teils dinglicher Art (bes. Gesamtgut bei Gütergemeinschaft, §§ 1416, 1419 BGB).

Ehevertrag:

Rückwirkung des Ehevertrags kann vereinbart werden, hat aber nur schuldrechtliche Wirkung (*Palandt/Diederichsen*, BGB, 49. Aufl. § 1408 Anm. 1), 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 VI 349/62 v. 12. 7. 63, StRK EStG § 15 R. 425; FG Nürnberg. v. 20. 7. 61, EFG 1962 S. 174, rkr.); vgl. aber BFH II R 82/86 v. 28. 6. 89 (BStBl. S. 897) zur rückwirkenden Vereinbarung einer Zugewinnsgemeinschaft, die erbstl. anerkannt wird. Die Entscheidung läßt sich uE nicht auf das Ertragsteuerrecht übertragen, weil der stl. maßgebliche Sachverhalt nicht rückwirkend geändert werden kann (dies gilt grds. auch für das ErbStG: im Urteilsfall war aber Anknüpfungspunkt für die erbstl. Berechnung des Wertes des Zugewinns das Zivilrecht; ebenso *Fromm*, DStR 1990 S. 106).

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 steuerlichen 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 (*Palandt/Diederichsen*, BGB, 49. Aufl. § 1412 Anm. 1; FG Nürnberg. v. 30. 10. 57, EFG 1958 S. 126, rkr.).

Sonstige Vereinbarungen unter Ehegatten in vermögensrechtlichen 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 zZ 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 $\frac{1}{4}$ 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. *Palandt/Diederichsen*, BGB, 49. Aufl. § 1414 Anm. 1 mwN);
- wenn die Ehegatten eine ehevertraglich vereinbarte Gütergemeinschaft aufheben, ohne einen anderen Güterstand zu vereinbaren (§ 1414 BGB);
- 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 vermögensrechtlicher Beziehung wie Unverheiratete gegenüber (*Palandt/Diederichsen*, BGB, 49. Aufl. Grundz. Vor § 1414 Anm. 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 Gesamtgutes eine Gesamthandsgemeinschaft. Bei Beendigung der Gütergemeinschaft gebührt der Überschuß, der nach Berichtigung der Gesamtgutsverbindlichkeiten verbleibt, den Ehegatten zu gleichen Teilen (§ 1476 BGB; über 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). Zivilrechtlich ist umstritten, ob der Anteil eines Ehegatten an einer PersGes. auch dann Sondergut ist, wenn der Gesellschaftsvertrag den Gesellschaftsanteil für übertragbar erklärt (vgl. die umfangreichen Nachweise in *MünchKomm.-Kanzleiter*, 2. Aufl. 1989, § 1416 RdNr. 9). Äußerst umstritten ist zivilrechtlich auch, ob die in Gütergemeinschaft lebenden Ehegatten ohne Beteiligung Dritter überhaupt eine PersGes. gründen können (vgl. Nachweise in *MünchKomm.-Kanzleiter*, aaO RdNr. 10). 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 Tode eines Ehegatten zwischen dem überlebenden Ehegatten und den gemeinschaftlichen Abkömmlingen fortgesetzt wird (§ 1483 Abs. 1 BGB). Auch die fortgesetzte Gütergemeinschaft ist hinsichtlich des Gesamtgutes eine Gesamthandsgemeinschaft.

2. Bedeutung der einzelnen Güterstände für die Zurechnung von Einkünften

181 a) Allgemeines

Das eheliche Güterrecht hat keine unmittelbaren Auswirkungen auf die Zurechnung von Einkünften insofern, als es sich darauf beschränkt, vermögensrechtli-

che 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 zivilrechtlichen Güterstandsregelung die Dispositionsmöglichkeit über die Leistungsstellung erhalten (s. Anm. 130) und die zu Einkünften führende Leistung bewirken (s. Anm. 126). Zur Bedeutung der Vermögenszurechnung für die Einkünftezurechnung s. Anm. 142.

Der Abschluß eines Ehevertrags und seine Aufhebung bilden keinen Mißbrauch iS des § 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 zugrundeliegende Leistungsbeziehung (s. dazu allg. Anm. 130), daher uE auch keine Vereinbarung iS des § 12 Nr. 2 (s. dazu allg. § 12 Anm. 10 a). 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.

b) Zurechnung von Einkünften bei Zugewinnngemeinschaft

182

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 einkommensteuerlich nicht aus.

Der Zugewinnausgleich hat einkommensteuerlich keine unmittelbaren Folgen. Bei Tod eines Ehegatten wirkt er sich nur erbrechtlich 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 v. *Claer*, B 1958 S. 467; *Dressler*, B 1958 S. 664; *Birkholz*, DStZ 1967 S. 366; *Doebler|Stuhrmann*, StFolgen bei Auflösung der Güter- und Zugewinnngemeinschaft; 3. Aufl. Herne/Berlin 1981 S. 64). Ausgleichsforderung und Ausgleichsschuld gehören zum Privatvermögen (glA OFD Münster v. 14. 10. 69, BB 1970 S. 67 = Inf. 1970 S. 132), auch wenn der Ausgleich ausschließlich durch betrieblichen Zugewinn der Ehegatten entstanden ist oder ausschließlich aus betrieblichen Mitteln geleistet wird (glA *Kapp*, StbJb. 1957/58 S. 236; DStPr. EStG § 4 BetrAusg. Nr. 143 betr. Kreditaufnahme). Die Entnahme von Geldmitteln zur Tilgung der Ausgleichsschuld führt nicht zur Aufdeckung der stillen Reserven des Betriebs. Die Entnahme eines Wirtschaftsguts 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 Wirtschaftsgut an den anderen Ehegatten (aufgrund Vereinbarung oder auf Anordnung des Vormundschaftsgerichts gem. § 1383 BGB), so liegt darin uE eine Veräußerung des Wirtschaftsguts bei dem einen und eine Anschaffung des WG bei dem anderen Ehegatten mit den nach allgemeinen einkommensteuerlichen Regeln in einem solchen Fall eintretenden Folgen, also keine unentgeltliche Übertragung.

GlA BFH II 115/65 v. 19. 1. 72, BStBl. S. 474; II R 92/67 v. 31. 5. 72, BStBl. S. 836: Die Gegenleistung liegt in der Tilgung der Ausgleichsforderung; VIII R 175/74 v. 15. 2. 77, BStBl. S. 389 in Bestät. v. EFG 1973 S. 316; II R 183/71 v. 16. 3. 77, BStBl. S. 648; OFD Münster aaO; DStPr. EStG § 23 Nr. 5; o. V., B 1970 S. 2147; *Meilicke*, StbJb. 1977/78 S. 266; *Krüger*, StFolgen ehel. Güterrechtsgestaltungen, München 1978 S. 39 f.; *Halmburger|Otto*, Familienunternehmen, 2. Aufl. Bielefeld 1979 S. 52; *Kapp|Ebeling*, Hdb. d. Erbengemein-

schaft, 2. Aufl. Köln 1972 ff. III Tz. 161–169; *Doebler/Stubermann*, aaO S. 65. S. auch § 7 b Anm. 97 u. 400 „Zugewinnngemeinschaft“, „Ehescheidung“; § 23 Anm. 17. AA DStPr. EStG § 7 b Nr. 11; *Tiedtke*, FR 1977 S. 539. Allerdings ist die Bildung einer Rücklage nach § 6 b bei Hingabe an Ehegatten zur Erfüllung des Zugewinnausgleichs nach BFH VIII R 41/79 (v. 23. 6. 81, BStBl. 1982 S. 18) unzulässig, weil es sich nicht um eine Veräußerung des WG, sondern um eine Entnahme zu privaten Zwecken handele. Kritisch hierzu *L. Schmidt*, FR 1981 S. 594; *Schmidt-Liebig*, NSt. „Ehegatten, Güterstände“, DarSt. 1 [1988]; *Schmidt/Glanegger*, VIII., § 6 b Anm. 9: Entnahme der Gegenleistung für das veräußerte WG). Ebenso hat der BFH die Abfindung eines Pflichtteilsanspruchs durch Übereignung eines Nachlaßgegenstandes an Erfüllungs Statt als unentgeltlichen Erwerb des Pflichtteilsberechtigten von den ihn abfindenden Erben behandelt; es fehle an einem Leistungsaustausch (BFH I R 43/77 v. 23. 7. 80, BStBl. 1981 S. 19, 21 aE). Die Entscheidung entspricht dem Bestreben des BFH, erbrechtliche Vorgänge möglichst aus dem Bereich der Veräußerung und Gewinnverwirklichung herauszuhalten. Jedenfalls bildet aber die Tilgung einer unentgeltlich entstandenen Verbindlichkeit durch Hingabe eines Wirtschaftsguts an Erfüllungs Statt nicht allgemein einen unentgeltlichen Übergang des Wirtschaftsguts selbst (glA *L. Schmidt*, FR 1980 S. 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 (aA DStPr. EStG § 4 GewVerw. Nr. 25).

183 c) Zurechnung von Einkünften bei Gütertrennung

Da sich beim Güterstand der Gütertrennung die Ehegatten vermögensrechtlich wie Unverheiratete gegenüberstehen, sind auch steuerlich jedem Ehegatten die von ihm bezogenen Einkünfte zuzurechnen.

184 d) Zurechnung von Einkünften bei Gütergemeinschaft

Da Ehegatten meistens die Zusammenveranlagung wählen (zur günstigsten Veranlagungsform s. § 26 Anm. 20), hat die Frage, wem die Einkünfte bei Gütergemeinschaft zuzurechnen sind, nur ausnahmsweise Bedeutung, zB bei getrennter Veranlagung wegen dauernden Getrenntlebens (§§ 26, 26 a), bei Zusammenveranlagung im Fall der Haftungsbeschränkung gem. §§ 268, 270 AO (Aufteilung der EStSchuld wie bei getrennter Veranlagung) und in den Fällen, in denen Vorschriften nur für die Einkünfte eines der beiden Ehegatten anzuwenden sind (zB § 24 a) bzw. waren (zB § 18 Abs. 4 aF, § 34 Abs. 4 aF).

Die Entstehung des Gesamtguts und der Gesamthandsgemeinschaft (§ 1419 BGB) bei Begründung der Gütergemeinschaft ist ein unentgeltlicher Vorgang und wirkt sich daher einkommensteuerlich nicht aus (BFH IV R 42/49 v. 2. 10. 80, BStBl. 1981 S. 63, 68; FG Düss. v. 12. 6. 85, EFG 1986 S. 11, rkr.); der Erwerb von Miteigentum jedes Ehegatten am Vermögen des anderen Ehegatten bildet nicht Leistung und Gegenleistung (glA BMWF v. 20. 11. 72, B S. 2330 = BB 1973 S. 26 = DStR 1973 S. 40 betr. einen zum Gesamtgut gehörenden Gewerbebetrieb bei Fortführung der Buchwerte; *Fichtelmann*, DStR 1973 S. 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-rechtlich 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 estliche 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 VI D 1/58 S v. 18. 2. 59, BStBl. S. 263; andeutend bereits BFH I 116/58 U v. 26. 8. 58, BStBl. S. 445).

Zustimmung zu BFH VI D 1/58 S aaO BFH IV 127/58 U v. 6. 8. 59, BStBl. S. 408; I 287/60 U v. 7. 3. 61, BStBl. S. 253; I 79/61 U v. 15. 5. 62, BStBl. S. 346; VI 349/62 v. 12. 7. 63, StRK EStG § 15 R. 425; I 226/64 v. 1. 3. 66, BStBl. S. 277; I B 16/71 v. 23. 6. 71, BStBl. S. 730; IV R 50/72 v. 7. 10. 76, BStBl. 1977 S. 201; I R 185/75 v. 22. 6. 77, BStBl. S. 836; IV R 53/76 v. 20. 3. 80, BStBl. S. 634; IV R 42/79 v. 2. 10. 80, BStBl. 1981 S. 63; I R 126/88 v. 18. 10. 89, BStBl. 1990 S. 377.

Die Begründung von BFH VI D 1/58 S v. 18. 2. 59 (BStBl. S. 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. 101. Danach erscheint es auch im Fall der Gütergemeinschaft gerechtfertigt, Einkünfte demjenigen Ehegatten zuzurechnen, der durch seine Leistung – seinen Einsatz von Wirtschaftsgütern oder Arbeit – den Tatbestand der Einkünfterzielung verwirklicht hat.

Verfahren: Grundsätzlich ist über die estlichen Wirkungen der Gütergemeinschaft, insbes. darüber, ob oder in welchem Umfang die Einkünfte beider Ehegatten oder einem von ihnen zuzurechnen sind, im Verfahren der gesonderten Feststellung der Einkünfte nach § 180 AO zu entscheiden (BFH VI D 1/58 S v. 18. 2. 59, BStBl. S. 263 aE; IV 127/58 U v. 6. 8. 59, BStBl. S. 408; VI 161/63 v. 11. 3. 66, BStBl. S. 389; I B 16/71 v. 23. 6. 71, BStBl. S. 730; FG München v. 11. 2. 71, EFG S. 399, rkr.), auch bei Zusammenveranlagung (BFH I B 16/71 u. FG München, aaO). 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 VI 161/63 v. 11. 3. 66, BStBl. S. 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. 83, EFG 1984 S. 102).

Beendigung der Gütergemeinschaft: Die Beendigung der Gütergemeinschaft hat einkommensteuerlich 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; s. o. Der Anteil an einer Personengesellschaft, 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 zZ der Gütergemeinschaft bestehendes oder nunmehr begründetes) Gesellschaftsverhältnis voraus. Die Fortführung hat einkommensteuerlich jedenfalls dann keine Auswirkung, wenn die Ehegatten an dem fortgeführten Betrieb je zur

Hälfte beteiligt bleiben (ähnlich *Fichtelmann*, DStR 1973 S. 205; wenn die Identität der Mitunternehmenschaft 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 uE ebenfalls nicht als Veräußerungsvorgang, sondern – wie die Begründung der Gütergemeinschaft – als unentgeltlicher Erwerb zu werten; die Ehegatten führen nach dieser Auffassung die Buchwerte der von ihnen übernommenen Betriebe, Teilbetriebe und weiterhin als Betriebsvermögen gleicher Einkunftsart und gleicher Gewinnermittlungsart behandelten Einzelwirtschaftsgüter fort, und bei Wirtschaftsgütern, die bisher Privatvermögen waren und es bleiben, gelten, soweit der übernehmende Ehegatte den Miteigentumsanteil des anderen Ehegatten erwirbt, die Regeln für unentgeltlichen Erwerb von Privatvermögen (s. zB § 7 Anm. 144).

Gegen Gewinnverwirklichung bei Übernahme eines Gewerbebetriebs des Gesamtguts durch einen Ehegatten auch *Fichtelmann*, aaO; bei Übernahme des Betriebsvermögens durch den einen und des Privatvermögens durch den anderen Ehegatten DStPr. EStG § 4 Gew-Verw. Nr. 27; Querschn. Familie Nr. 48; *Halmburger/Otto*, Familienunternehmen, 2. Aufl. Bielefeld 1979 S. 69; ebenso FG Bad.-Württ./Stuttg. v. 31. 10. 73, EFG 1974 S. 59, aufgehoben, bei Realteilung von BetrV und privatem Grundstück außerhalb einer Gütergemeinschaft und Fortführung der Buchwerte. AA FG Rhld.-Pf. v. 25. 2. 76, EFG S. 491, rkr.; *Nake*, BB 1967 S. 1236; DStPr. Querschn. Familie Nr. 50 u. 78; *Krüger*, StFolgen ehel. Güterrechtsgestaltungen, München 1978 S. 100–102; früher hier.

Auswirkungen für die Frage, ob die Auseinandersetzung einer Gütergemeinschaft als entgeltlicher oder unentgeltlicher Vorgang anzusehen ist, können sich aus den ausstehenden Entscheidungen des Großen Senats über die Vorlagebeschlüsse des IX. Senats (IX R 82/86, 300/87 und 308/87 v. 7. 3. 89, BStBl. S. 766, 768, 772 betr. Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft) ergeben.

Zur Durchführung der Realteilung s. § 16 Anm. 375–385. Eine Gewinnverwirklichung entsteht aber durch Entnahmen, dh. soweit Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens, bei denen stille Reserven bestehen, infolge der Auseinandersetzung in Privatvermögen übergehen (glA o. V., B 1964 S. 13 u. 1679; DStPr. Querschn. Familie Nr. 42; DStPr. EStG § 6 Entnahme Nr. 22: wenn ein zum Gesamtgut gehörender Gewerbebetrieb mit Ausnahme des Betriebsgrundstücks zum Vorbehaltsgut eines Ehegatten erklärt wird). 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 (glA *Doebbert/Stubermann*, StFolgen bei Auflösung der Güter- und Zugewinnsgemeinschaft, 3. Aufl. Herne/Berlin 1981 S. 31; aA *Krüger*, aaO S. 103), 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 unbeschr. stpfl. ist. § 28 ist verfassungsgemäß (BFH IV R 177/69 v. 4. 6. 73, BStBl. S. 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 ange-

wandt (RFH v. 19. 11. 36, RStBl. 1937 S. 96; BFH VI 238/64 v. 13. 5. 66, BStBl. S. 505).

e) Zurechnung von Einkünften bei Errungenschaftsgemeinschaft und Fahrnisgemeinschaft 185

Für die Zurechnung der Einkünfte gilt hier grundsätzlich das gleiche wie bei der Gütergemeinschaft (s. Anm. 184), jedoch unter Berücksichtigung etwaiger Abweichungen hinsichtlich der vermögensmäßigen Beteiligung der Ehegatten.

BFH IV 127/58 U v. 6. 8. 59, BStBl. S. 408; IV R 50/72 v. 7. 10. 76, BStBl. 1977 S. 201; OFD Münster v. 10. 8. 59, EDStZ S. 418 = Inf. S. 286; OFD Koblenz v. 14. 4. 60, EDStZ S. 186 = FR S. 386 betr. Land- und Forstwirtschaft; *Vangerow*, StuW 1959 Sp. 628.

f) Sonstige Vereinbarungen zwischen Ehegatten 186

Vom Ehevertrag mit seinen Folgen, die sich aus den güterrechtlichen Bestimmungen ergeben, sind sonstige Vereinbarungen zwischen Ehegatten abzugrenzen, zB Gesellschafts-, Arbeits-, Miet- und Darlehnsverträge, Begründung einer Gemeinschaft (§§ 741–758 BGB) bezüglich eines einzelnen Wirtschaftsguts. Sie führen zu gesonderten Rechtsfolgen und ggf. zu einer Änderung in der Zurechnung der Einkünfte; s. dazu allg. Anm. 170–174, bes. über Vereinbarungen zwischen Angehörigen. Eine Vermischung zwischen einer güterrechtlichen Vereinbarung und einem Vertragstyp des bürgerlichen Rechts ist nicht möglich, zB die Vereinbarung von „Gütergemeinschaft“ bezüglich eines einzelnen Wirtschaftsguts. Darin liegt entweder die schenkweise Einräumung von Miteigentum, ggf. mit der Folge, daß beide Ehegatten Einkünfte aus dem Wirtschaftsgut erzielen, oder die schenkweise, steuerlich unbeachtliche Abtretung zukünftiger Einkünfte (über diesen Fall s. Anm. 151).

Einstweilen frei.

187, 188

3. Die Einkünftezurechnung auf die Ehegatten bei den einzelnen Einkunftsarten

a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb 189

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 Betriebes teilhat (*Tiedtke*, FR 1985 S. 631, 635; *Voss*, B 1988 S. 1084, 1085; *Schmidt*, VIII, § 15 Anm. 63 a). Über Gesellschaftsverhältnisse und Arbeitsverhältnisse unter Ehegatten s. Anm. 171, 172, über gesonderte Feststellung s. § 26 a Anm. 2a.

Gütergemeinschaft: Für eine gemeinschaftliche Einkünfteerzielung nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 sind folgende Voraussetzungen erforderlich (BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751:

- Mitunternehmerrisiko,
- 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 GrS 4/82 aaO; VIII R 303/81 v. 22. 1. 85, BStBl. S. 363). Ob die Voraussetzungen des Mitunternehmerrisikos und der Mitunternehmerinitiative vorliegen, ist für FamilienPersGes. und für PersGes. unter Fremden in gleicher Weise und nach gleichen Kriterien zu beantworten (BFH VIII R 166/84 v. 10. 11. 87, BStBl. 1989 S. 758). Dies muß uE auch für die in Gütergemeinschaft lebenden Ehegatten gelten. Die Kriterien des Mitunternehmerrisikos und der Mitunternehmerinitiative prüft die ältere Rspr. kaum. Die Rspr. unterscheidet im Anschluß an das grundlegende Gutachten zur Bedeutung der ehelichen Güterstände BFH VI D 1/58 S v. 18. 2. 59 (BStBl. S. 263) danach, in welchem Verhältnis zwischen den Ehegatten die Einkünfte durch Arbeit oder durch Kapitaleinsatz erzielt werden:

- Ist es bei einem Gewerbebetrieb (oder land- und forstw. 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 steuerlich eine Mitunternehmung gegeben, und für die Zurechnung der Gewinnanteile gelten die für Mitunternehmernschaften zwischen Familienangehörigen von der Rspr. entwickelten Regeln (BFH IV R 50/72 v. 7. 10. 76, BStBl. 1977 S. 201 betr. in Errungenschaftsgemeinschaft lebenden Handelsvertreter; I R 185/75 v. 22. 6. 77, BStBl. S. 836 betr. in Gütergemeinschaft lebenden Handwerker; IV R 53/76 v. 20. 3. 80, BStBl. S. 634).
- 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 IV 127/58 U v. 6. 8. 59, BStBl. S. 408; I 226/64 v. 1. 3. 66, BStBl. S. 277; I B 16/71 v. 23. 6. 71, BStBl. S. 730; IV R 37/70 v. 12. 7. 73, DStPr. Querschn. Familie Nr. 42 S. 47; IV R 42/79 v. 2. 10. 80, BStBl. 1981 S. 63; FG Rhld.-Pf. v. 16. 11. 65, EFG 1966 S. 122, rkr. betr. Errungenschaftsgemeinschaft; FG Rhld.-Pf. v. 25. 2. 76, EFG S. 491, rkr.; Abschn. 174 a Abs. 2 EStR 1987).

Zur Kritik an der BFH-Rspr. s. *Schmidt-Liebig* (NSt. „Ehegatten, Güterstände“, Darst. 1 S. 9 u. *ders.*, StuW 1989 S. 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 GrS 4/82 aaO). Die problematischen Zurechnungsfälle der Gütergemeinschaft (ein Ehegatte ist allein als Handelsvertreter bzw. Handwerker tätig) sind auch nach heutigem Verständnis von der pers. Zurechnung als Verwirklichung eines Tatbestandes der Einkünfterzielung (s. Anm. 101) mit Hilfe des Gutachtens VI D 1/58 S, aaO, 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 Gesellschaftern, der einen Kapitalanteil und Arbeit in den Betrieb einbringt, höher ist als der Gewinnanteil des anderen Gesellschaftern, 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 VI D 1/58 S, aaO).

Für grundsätzlich hälftige Aufteilung auf die Ehegatten wegen Aufklärungsschwierigkeiten des Sachverhaltes und wegen Manipulationsmöglichkeiten, *Schmidt-Liebig* (StuW 1989 S. 115; hier noch im Ergebnis ebenso § 25 Anm. 4e). UE ist dies keine Begründung, um von der systematisch richtigen Lösung abzuweichen, nämlich demjenigen Einkünfte zuzurechnen, der den Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklicht hat (s. Anm. 101).

Die Rspr. zu FamilienPersGes., die bei schenkweiser Zuwendung eine Gewinnverteilung nur bis zu 15 vH des Wertes 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 VI D 1/58 S, aaO), dann ist auch kein Grund für eine Angemessenheitskontrolle der Gewinnverteilung gegeben (im Ergebnis ebenfalls gegen Anwendung der 15-vH-Rspr. *Voss*, B 1988 S. 1087; *Schmidt-Liebig*, NSt. „Ehegatten, Güterstände“, Darst. 1 S. 8; aA *Krüger*, StFolgen ehel. Güterrechtsgestaltungen, München 1978 S. 82 ff.).

► *Betriebsveräußerung*: Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung eines zum Gesamtgut gehörenden Betriebs oder Teilbetriebs (§ 16) ist nach den vom BFH aaO 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 allg. 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 iS des § 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 Wirtschaftsjahrs eines Gewerbebetriebs vereinbart, so gilt für die Zurechnung des Gewinns des Wj. uE Entsprechendes wie dann, wenn 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 (glA FG Düss. v. 19. 9. 63, EFG 1964 S. 111, rkr.; aA FG Düss./Köln v. 26. 5. 61, EFG 1962 S. 13, rkr.; o. V., B 1959 S. 779, 1127); s. auch § 15 Anm. 27 d [2].

► *Beteiligung eines Ehegatten an einer PersGes.*: Der Ehegatte wird nur Mitunternehmer, wenn der Gesellschaftsanteil übertragbar ist und auch übertragen wird (FG Düss. v. 12. 6. 85, EFG 1986 S. 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 I 287/60 U v. 7. 3. 61, BStBl. S. 253; VI 349/62 v. 12. 7. 63, StRK EStG § 15 R. 425; I 226/64 v. 1. 3. 66, BStBl. S. 277). Die Rspr. rechnet deshalb die Einkünfte aus der Beteiligung dem beteiligten Ehegatten allein zu.

BFH aaO; I R 18/73 v. 28. 8. 74 Abschn. II 2, BStBl. 1975 S. 166; FG Stuttg. v. 22. 3. 60, EFG S. 411, rkr.: Durch die Vereinbarung der allg. Gütergemeinschaft erwerbe der eine Ehegatte keine Beteiligung an den Einkünften des anderen Ehegatten aus der PersGes.; FG Münster v. 15. 7. 60, EDStZ 1961 S. 79; FG Stuttg. v. 5. 5. 62, EDStZ S. 343 betr. Errungenschaftsgemeinschaft; FG Ba.-Württ./Stuttg. v. 4. 6. 75, EFG S. 519, rkr.; glA OFD Münster v. 15. 12. 59, B 1960 S. 132 = FR 1960 S. 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 S. 868; *Spahn*, FR 1962 S. 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. Zur Frage seiner Treuhandenschaft gegenüber dem Gesamtgut s. weiter unten.

Haben die Gesellschafter der PersGes. die Übertragbarkeit der Beteiligung ausdrücklich oder stillschweigend gestattet, was zulässig ist (*Palandt/Bassenge*, BGB, 49. Aufl. § 717 Anm. 1 a, § 719 Anm. 2 b), so gehört die Beteiligung nach überwiegender Ansicht zum Gesamtgut (vgl. zu dieser sehr str. Frage die Nachweise in *MünchKomm.-Kanzleiter*, 2. Aufl. 1989, § 1416 RdNr. 9), und für die Zurechnung der Einkünfte auf die Ehegatten gilt das weiter oben über Einzelgewerbebetriebe Gesagte (FG Nürnberg. v. 14. 3. 63, EFG S. 408, rkr.; OFD Münster, aaO; *Paulicke*, StRK-Anm. AO § 215 R. 84; *Dietlmaier*, BB 1975 S. 784). Bedenklich, weil die Gemeinschaft nicht als solche Gesellschafterin sein kann; vgl. *Fichtelmann*, DStR 1967 S. 600; *Krüger*, StFolgen ehel. Güterrechtsgestaltungen, München 1978 S. 71 f.

► *Grundstücke im Sonderbetriebsvermögen* eines Kommanditgesellschafters fallen mit Abschluß des Ehevertrages in das Gesamtgut der Eheleute und sind damit zur Hälfte aus dem Sonderbetriebsvermögen entnommen, wenn der Ehegatte nicht Mitunternehmer an der KG wird (FG Düss. v. 12. 6. 85, EFG 1986 S. 11).

► *Keine Anwendung von § 15 Abs. 3 Nr. 1*: Die Vorschrift ist nach dem Gesetzeswortlaut nur für offene Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften oder andere PersGes. anwendbar, darunter fallen nicht Gütergemeinschaften, so daß die Mitunternehmerschaft nur die dem Gewerbebetrieb gewidmeten WG umfaßt, das übrige Gesamtgut ist Privatvermögen (*Schmidt*, VIII. § 15 Anm. 63 b).

Errungenschaftsgemeinschaft: Grundsätzlich gilt das gleiche wie bei Gütergemeinschaft, s. o.; allerdings ist zu beachten, daß sich hinsichtlich der vermögensmäßigen Beteiligung der Ehegatten gegenüber der Gütergemeinschaft Unterschiede ergeben können, weil bei der Errungenschaftsgemeinschaft das Betriebskapital nicht notwendig beiden Ehegatten zur Hälfte gehört (BFH IV 127/58 U v. 6. 8. 59, BStBl. S. 408; IV R 50/72 v. 7. 10. 76, BStBl. 1977 S. 201). Ein Gewerbebetrieb gehört zunächst zum eingebrachten Gut (§ 1520 aF BGB) und bleibt damit zunächst im Alleineigentum des betreffenden Ehegatten; der Betrieb ist aber mangels Gegenbeweises nach einiger Zeit zum Gesamtgut zu rechnen; s. näher BFH IV R 42/79 v. 2. 10. 80, BStBl. 1981 S. 63 u. Kritik von *Paus*, FR 1983 S. 28. Im Ergebnis glA BFH I 79/61 U v. 15. 5. 62 (BStBl. S. 346), wo der Wert der zunächst verhältnismäßig geringen Mitteln angeschafften Beteiligung des einen Ehegatten sich während der Errungenschaftsgemeinschaft durch stehengebliebene Gewinne bedeutend erhöht hatte; der BFH kam zur Zurechnung der Einkünfte auf beide Ehegatten aufgrund der (bedenklichen) Annahme, daß der Ehemann die Beteiligung – die ihm ursprünglich allein gehört hatte – im Innenverhältnis als Treuhänder des Gesamtguts verwaltet habe (zust. *Hoffmann*, FR 1962 S. 408; krit. FG Ba.-Württ./Stuttg. v. 4. 6. 75, EFG S. 519, rkr.; *Fichtelmann*, DStR 1967 S. 599; *Krüger*, BB 1975 S. 1574; *Krüger*, StFolgen ehel. Güterrechtsgestaltungen, München 1978 S. 74–78; vgl. dazu auch *Ganßmüller*, FR 1963 S. 114).

Für die Zurechnung der Einkünfte aus dem Betrieb gilt dann das gleiche wie bei der Gütergemeinschaft. Im Fall BFH IV R 42/79 v. 2. 10. 80, aaO wurde Mitunternehmerschaft der Ehegatten angenommen, weil erhebliches Anlage- und Umlaufvermögen vorhanden war. Dagegen rechnete der BFH die Einkünfte eines Handelsvertreters ihm allein zu, weil der Gewinn ausschließlich durch seine Tätigkeit erzielt wurde (BFH IV R 50/72 v. 7. 10. 76, BStBl. 1977 S. 201).

b) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

190

Zugewinnngemeinschaft, Gütertrennung: Hinsichtlich der Abgrenzung der Einkünfte der Ehegatten gilt grundsätzlich das gleiche wie bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb (s. Anm. 189). Zum Gesellschaftsverhältnis, wenn die Ehegatten gemeinsam einen landw. Betrieb anschaffen und bewirtschaften, vgl. BFH I 14/60 U v. 10. 5. 60, BStBl. S. 326; IV R 248/84 v. 14. 8. 86, BStBl. 1987 S. 17; IV R 96/87 v. 2. 2. 89, BStBl. S. 504.

Gütergemeinschaft: IdR 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 Betriebsvermögen und Arbeit zu der Entstehung der Einkünfte beitragen“ (BFH VI D 1/58 S v. 18. 2. 59, BStBl. S. 263). Bei unterschiedlichem Arbeitseinsatz gilt das gleiche wie beim Gewerbebetrieb (s. Anm. 189), ebenso bei Begründung der Gütergemeinschaft während des Wirtschaftsjahrs (s. Anm. 189). Über Zugehörigkeit von land- und forstw. genutzten Grundstücken zum Betriebsvermögen eines oder beider Ehegatten vgl. OFD Hann. v. 28. 3. 74, StEK EStG § 55 Nr. 12.

Errungenschaftsgemeinschaft: s. Anm. 189. Für sinngemäße Anwendung der für die allgemeine Gütergemeinschaft von BFH VI D 1/58 S v. 18. 2. 59 (BStBl. S. 263) vertretenen Grundsätze OFD Koblenz v. 14. 4. 60, EDStZ S. 186 = FR S. 386.

c) Einkünfte aus selbständiger Arbeit

191

Zugewinnngemeinschaft, 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; s. § 26 a Anm. 17–17 e.

Gütergemeinschaft: Ist ein Ehegatte freiberuflich tätig, so sind ihm die Einkünfte aus seiner Tätigkeit zuzurechnen (BFH I R 126/88 v. 18. 10. 89, BStBl. 1990 S. 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 VI D 1/58 S v. 18. 2. 59, BStBl. S. 263 im Anschluß an BFH I 116/58 U v. 26. 8. 58, BStBl. S. 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 VI D 1/58 S aaO). Stellt der berufsfremde Ehegatte dem freiberuflich tätigen Ehegatten erhebliches Vermögen zur Ausübung der Praxis zur Verfügung, so „ist eine Teilung des Gewinns möglich“ (BFH aaO), 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 VI D 1/58 S, aaO). 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 VIII R 254/80 v. 11. 6. 85, BStBl. S. 584; IV R 235/84 v. 9. 10. 86, BStBl. 1987 S. 124). Eine Mitunternehmerschaft allein auf Grund der Gütergemeinschaft als gesellschaftsähnliche Personengemeinschaft (s. BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751) ist nicht zu unterstellen, da es bei § 18 auf die höchstpersönliche Arbeitsleistung ankommt (s. § 18 Anm. 45) und damit ein nicht persönlich tätiger Ehegatte keine Mitunternehmerinitiati-

ve entfaltet (vgl. *Schmidt*, VIII. § 18 Anm. 8a). Zur selbständigen Arbeit iS des § 18 Abs. 1 Nr. 2 u. 3 hat der BFH aaO nicht Stellung genommen. Nach seiner Abgrenzung gilt bei Lottereeinnehmern Entsprechendes wie bei Gewerbetreibenden; bei Tätigkeiten iS des § 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.

192 d) 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 (s. § 19 Anm. 40 „*Angehörige*“). Über Arbeitsverhältnisse zwischen den Ehegatten selbst s. § 26 a Anm. 18–18 g.

Gütergemeinschaft: Die Einkünfte des für einen Dritten tätigen Ehegatten sind ihm allein zuzurechnen (glA BFH VI D 1/58 S v. 18. 2. 59, BStBl. S. 263, 266; FG Rhld.-Pf. v. 30. 7. 63, EFG S. 562, rkr.; DStPr. Querschn. Familie Nr. 38; *Krüger*, B 1975 S. 2196). Ein Arbeitsverhältnis zwischen den in Gütergemeinschaft lebenden Ehegatten selbst ist nicht möglich, wenn der mitarbeitende Ehegatte steuerlich 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 e) Einkünfte aus Kapitalvermögen

Zugewinnngemeinschaft, Gütertrennung: Jeder Ehegatte bezieht die Einkünfte aus seinem Kapitalvermögen. Beim Güterstand der Gütergemeinschaft erzielt jeder Ehegatte entsprechend seinem zivilrechtlichen Anteil zur Hälfte die Einkünfte aus KapVerm. (*Schmidt*, VIII. § 2 Anm. 12). 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 VI D 1/58 S v. 18. 2. 59, BStBl. S. 263, 265).

194 f) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Zugewinnngemeinschaft, Gütertrennung: Es gilt das gleiche wie bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (s. Anm. 193). Über gemeinsame Einkünfte s. § 26 a Anm. 2 a und 19.

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 VI D 1/58 S v. 18. 2. 59 aaO); vgl. auch Anm. 193.

195 g) Sonstige Einkünfte

Zugewinnngemeinschaft, Gütertrennung: Es gelten die Ausführungen über die übrigen Einkunftsarten entsprechend. Bei Einkünften aus Spekulationsgeschäften iS des § 23 kommt es also darauf an, welcher Ehegatte wirtschaftlicher Eigentümer des veräußerten Wirtschaftsguts 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 Rentenstamm-

recht zum Gesamtgut gehört, zB bei Verkauf eines zum Gesamtgut gehörenden Grundstücks gegen eine Leibrente, bei Vermächtnisrenten, sofern das Rentenstammrecht nicht Vorbehaltgut 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 KAATZ, FR 1958, 448: Ausfluss der Arbeitseinkünfte; VANGEROW, StuW 1959, 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 aaO), dh. durch ein sich auf das Gesamtgut beziehendes Rechtsgeschäft erworben worden sind; ferner, wenn beide Ehegatten gemeinsam anspruchsberechtigt sind.

Zu den Einkünften iSd. § 22 Nr. 2 u. 3 hat BFH v. 18.2.1959 – VI D 1/58 S aaO sich nicht geäußert. Bei Einkünften aus *privaten Veräußerungsgeschäften* hat wohl der Einsatz des Vermögens größere wirtschaftliche Bedeutung als die Tätigkeit (glA VANGEROW aaO), 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

D. Zurechnung der Einkünfte beim Nießbrauch und bei anderen Nutzungsrechten

Schrifttum

bis 1980: DÜRSCHKE, Nießbrauch an Gesellschaftsrechten einer PersGes., 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; FELIX, Der Nießbrauch in der Besteuerungspraxis, StKongrRep. 1975, 405; L. SCHMIDT, Begründung eines Nießbrauchs, StbJb. 1975/76, 194–197 (Einzelunternehmen, Anteil an PersGes.), 218–228 (Privatvermögen); SÖFFING, Zur estl. Behandl. d. Nießbrauchs, FR 1975, 361 u. 414; L. SCHMIDT, Bemerkungen über den Nießbrauch an Rechten als Einkunftsquelle, FR 1977, 457; RUPPE, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften, DStjG 1 (1979), 7 ff. (20f); L. SCHMIDT, DStjG 1 (1979), 41 ff. (bes. 59–67); SÖFFING, DStjG 1 (1979), 125; SCHULZE ZUR WIESCHE, DStjG 1 (1979), 226–228; SÖFFING, Möglichkeiten und Grenzen einer Verlagerung von Einkünften auf die folgende Generation, StbJb. 1978/79, 301 (bes. 325 f., 333–337); L. SCHMIDT, Konsequenzen der Nichtanerkennung eines vermächtnisweise begründeten N. an Rechten, JbFStR 1978/79, 292–294; SCHULZE-OSTERLOH, Stl. Nichtanerkennung eines Nießbrauchs, JbFStR 1978/79, 270–272; KNOBBE-KEUK, Die stl. Behandl. von Nutzungsrechten, StuW 1979, 305; MÄRKLE, Ertragstl. Veränderungen auf dem Gebiet der schuldrechtl. u. dingl. Nutzungsüberlassung, DB 1979, 1057; MIHATSCH, Der Nießbrauch an Grundbesitz und an KapVerm., FR 1971, 601.

1981–1990: L. SCHMIDT, FR 1980, 519 zu BFH v. 13.5.1980 – VIII R 128/78 (BStBl. II 1981, 299); L. SCHMIDT, Einkünftezurechnung (und Einkünfteermittlung) bei schenkwei-

ser Zuwendung von Nutzungsrechten an Gegenständen des Privatvermögens, StbJb. 1980/81, 156; UELNER, Zur Zurechnung von Einkünften bei Nießbrauch, StbJb. 1980/81, 401–408; BORDEWIN, Nießbrauch an Grundvermögen und Nießbrauch an KapVerm. bei der ESt., DStR 1981, 519; KORN, Nießbrauchbesteuerung 1981; Erwägungen für die Beratungspraxis, KÖSDI 1981, 4305; PLÜCKEBAUM, Persönliche Zurechnung von Einkünften aus VuV bei dinglichen und obligatorischen Nutzungsrechten, FR 1981, 181; L. SCHMIDT, IStB 1981, 9 (zu BFH v. 13.5.1980 – VIII R 128/78); CHARLIER, Gesichertes und Ungesichertes bei der Einkommensbesteuerung des Nießbrauchs, StbJb. 1982/83, 229; UELNER, Neue Entwicklungen beim Nießbrauch, JbFStR 1982/83, 30; KORN, Nießbrauch am Grund- und Wertpapiervermögen, KÖSDI 1983, 5221; L. SCHMIDT, Anm. zu BFH VIII R 170/78, FR 1983, 619; SCHOLTZ, Die estrechtliche Behandlung des Nießbrauchs aus der Sicht des BFH, FR 1983, 573; SÖFFING, Anm. zu BFH GrS 1/81, FR 1983, 278; STEPHAN, Die ertragstl. Behandlung des Nießbrauchs in der Landwirtschaft, Inf. 1983, 588; WALTER, Unternehmensnießbrauch, BB 1983, 1151; WASSERMEYER, Der Nießbrauch im EStRecht, FR 1983, 157; DÖLLERER, Leitgedanken der Nießbrauchbesteuerung bei den Einkünften aus VuV, StbJb. 1984/85, 55; KORN/CARLÉ, Nießbrauch-Altfälle: Neue Lösungsmöglichkeiten, KÖSDI 1984, 5688; LE., Erwerb eines mit Nießbrauch belasteten Grundstücks, DStZ 1984, 618; LUCAS, Sachenrechtliches bzw. schuldrechtliches Nutzungsrecht sowie dessen estrechtliche Bedeutung, FR 1984, 575; MITTELBACH, Neue Grundsätze zur ertragsteuerlichen Behandlung des Nießbrauchs, StBp. 1984, 199; a. V., Der Nießbrauch bei Einkünften aus VuV, IStB 1984, 635; H. SCHMIDT, Die Rechtslage nach dem neuen Nießbraucherlass bei den Einkünften aus VuV, Inf. 1984, 169; L. SCHMIDT, Der Nießbrauch (an Grundstücken) im Bereich des gewerblichen Betriebsvermögens, Inf. 1984, 253; STEPHAN, Die Anpassung von Nießbrauchsverträgen nach der Übergangsregelung vom 1.2.1984, DB 1984, 585; STEPHAN, Die Auswirkungen der BFH-Urteile vom 29.11.1983 auf den Nießbraucherlass vom 23.11.1983, DB 1984, 1797; ANDERS, Nutzungsrecht unter Familienangehörigen – steuerliche Behandlung –, Inf 1985, 29; B. MEYER, Gewinnrealisierung und Gewinnverlagerung durch Übertragung von Betriebsgrundstücken unter Vorbehalt des Nießbrauchs, BB 1985, 2230; SEITHEL, Einkommensteuerrechtliche Behandlung des Nießbrauchs und obligatorischer Nutzungsrechte bei den Einkünften aus VuV, BB 1985, 182; WITTE, Zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung des Nießbrauchs an privaten Grundstücken, FR 1985, 113 und 141; ZENTHÖFER, Nießbrauch, Wohnrecht und obligatorische Nutzungsrechte an privaten Grundstücken, FR 1985, 113 und 141; FELDHAUS, Nießbrauchbestellung bei Hofübergabe oder zur vorbereitenden Hofnachfolge, Inf. 1986, 457; D. 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; L. SCHMIDT, Anm. zu BFH X R 51/81, FR 1988, 132.

ab 1991: WÜLLENKEMPER, Stl. Folgen der unentgeltlichen Bestellung eines Nießbrauchs an einem zum BV gehörenden Grundstück, FR 1991, 101; PAUS, Nießbrauch an PersGes.-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 PersGes., DStR 1995, 318; 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 PerGes., 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 BV, KÖSDI 2001, 12872; GÖRTZ/JORDE, Nießbrauch an PersGes.-Anteilen – Praxisprobleme, FR 2003, 998; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die ertragsteuerliche Behandlung von Nießbrauch und Treuhand an einem KG-Anteil, BB 2004, 355; SÖFFING, G./JORDAN,

Nießbrauch an einem Mitunternehmeranteil, BB 2004, 353; JANSEN/JANSEN, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 7. Aufl. Herne/Berlin, 2005.

I. Allgemeine Erläuterungen zur Zurechnung beim Nießbrauch

1. 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).

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. 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 (s. Anm. 231).

2. Entwicklung der Rechtsprechung

a) Rechtsprechung des RFH und ältere Rechtsprechung des BFH

202

Grds. 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 auf Grund 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 **b) Nachfolgende Rechtsprechung des BFH: Zurechnung beim Nießbraucher als originär Berechtigtem**

Durch Urt. 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, und 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 **c) Neuere Rechtsprechung des BFH: 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 Urt. 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 EStRecht 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, und 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. Wegen der Besonderheiten bei der Bestellung eines Nießbrauchs zwischen einander nahe stehenden Personen s. auch Anm. 302–308.

205–209 Einstweilen frei.

3. Verhältnis der Zurechnungsregeln zu anderen Vorschriften

210 **a) Verhältnis zu § 12 Nr. 2**

Unentgeltliche Bestellung des Nießbrauchs: § 12 Nr. 2 untersagt den Abzug bestimmter Zuwendungen (Leistungen ohne Gegenleistung); er ist eine Vor-

schrift 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 *nabe stehenden Personen* s. Anm. 303.

Entgeltliche Bestellung des Nießbrauchs: § 12 Nr. 2 ist hinsichtlich der Zurechnung der Nießbraucherträge auch deshalb nicht anzuwenden, weil wegen des Entgelts begrifflich keine Zuwendung iSd. 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 (glA *a.V.*, HFR 1980, 548). Vgl. auch BFH v. 3.2.1998 – IX R 38/96, BStBl. II 1998, 539.

b) 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 AO (BFH v. 24.11.1967 – VI R 274/66, BStBl. II 1968, 260; FG Ba.-Württ. v. 14.7.1983, EFG 1984, 177, rkr.). 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). Über Bestellung eines Nießbrauchs wirtschaftlich 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 zurückvermietet wird (BFH v. 18.10.1990 – IV R 36/90, BStBl. II 1991, 205); vgl. hierzu auch Anm. 273 und 313.

4. Verhältnis der Einkünftezurechnung zur Zurechnung von Wirtschaftsgütern (Nießbrauch und wirtschaftliches Eigentum)

212

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 Einkünfterzielung 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 (§ 7 Anm. 66 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 Wirtschaftsgut 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 Rspr. 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).

II. Allgemeine Voraussetzungen der Tatbestandsverwirklichung durch den Nießbraucher

213 1. 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 Einkunftserzielung zu erfüllen, dh. selbst die dazu nötige Leistung zu erbringen. Dies setzt idR die Rechtswirksamkeit der Nießbrauchbestellung voraus. Zu Ausnahmen s. unten 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.u. „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, 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*: s. 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, und 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 nahe stehenden Personen, s. Anm. 304.

2. Tatsächliche Ausübung des Nießbrauchs

214

Nur wenn der Nießbraucher den Nießbrauch tatsächlich entsprechend der gesetzlichen Regelung oder den abweichenden Vereinbarungen durchführt, kann er den Tatbestand der Einkünfteerzielung 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. hierzu Anm. 308).

215 3. Dauer des Nießbrauchs

Bürgerlich-rechtl. wird eine Mindestdauer nicht verlangt. Estl. hängt die Zurechnung der Nießbraucherträge 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 4. 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; die hier mit der Lfg. 163 vertretene gegenteilige Auffassung wird aufgegeben. Mit Urt. 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.

III. Verwirklichung des Tatbestands der Einkünfterzielung bei den einzelnen Einkunftsarten

231 1. Allgemeine Erläuterungen

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 maßgebend; welche Bedeutung die Rechtswirksamkeit der Nießbrauchbestellung und die tat-

sächliche 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 Einkünfteerzielung erforderlich sind; dies gilt für alle Einkunftsarten.

2. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

a) 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 luf. 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.

b) Entgeltlicher Nießbrauch

233

Voraussetzungen: Ein entgeltlicher Nießbrauch ist anzunehmen, wenn das Entgelt die angemessene Gegenleistung für das Nutzungsrecht ist.

Nießbraucher: Bewirtschaftet bei entgeltlicher Nießbrauchbestellung der Nießbraucher den Hof, so sind ihm die Einkünfte zuzurechnen, wie sie im Fall der Verpachtung eines luf. 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) luf. Einkünfte, weil er den luf. Grund und Boden bewirtschaftet und dadurch luf. Produkte erzeugt.

Eigentümer (Nießbrauchbesteller): Er erzielt mit dem Entgelt Einkünfte aus LuF; er kann jedoch die Betriebsaufgabe wählen (vgl. BFH v. 18.3.1964 – IV 114/61 S, BStBl. III 1964, 303; v. 13.11.1963 – GrS 1/63 S, BStBl. III 1964, 124; v. 13.3.1986 – IV R 176/84, BStBl. II 1986, 601; vgl. auch v. 26.2.1987 – IV R 325/84, BStBl. II 1987, 772).

Wählt der Eigentümer die Betriebsaufgabe, so versteuert er den Betriebsaufgabege Gewinn nach § 14 und das Nießbrauchentgelt nach § 21 Abs. 1 Nr. 1 u. 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.

c) Unentgeltlicher Vorbehaltsnießbrauch

234

Überträgt der Eigentümer unter Vorbehalt des Nießbrauchs den luf. 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 luf. 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 aaO); 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 Aufgabekündigung versteuern.

Ist der Vorbehaltsnießbraucher, der den Hof selbst bewirtschaftet, wirtschaftlicher Eigentümer des luf. 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. hierzu auch die 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 Beil. 3, 7); s. hierzu auch Anm. 241, 274 und insbes. 313. Werden danach Nießbrauch und Pachtvertrag estl. anerkannt, erzielt der neue Eigentümer (Pächter), der den luf. Betrieb bewirtschaftet, Einkünfte aus LuF. UE bezieht der Vorbehaltsnießbraucher (Verpächter) hinsichtlich des Pachtentgelts Einkünfte aus VuV; denn er ist nicht mehr (wirtschaftlicher) Eigentümer von luf. BV; dieses ist unentgeltlich auf den (neuen) Eigentümer übergegangen. Nach WESTENBERGER, Inf. 1987, 22 (25 f.) ist das Pachtentgelt BE eines fortbestehenden luf. Betriebs; im Fall der Betriebsaufgabe ist es den Einkünften aus VuV zuzurechnen (ähnlich SCHLEIFER, Inf. 1980, 375).

Wirtschaftsüberlassungsvertrag: Der Vorbehaltsnießbraucher kann dem neuen Eigentümer das Nutzungsrecht an dem luf. Betrieb auch durch einen Wirtschaftsüberlassungsvertrag einräumen. Liegen die Voraussetzungen für die Anerkennung eines solchen Vertrags vor (s. hierzu § 13 Anm. 100), 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.

d) Unentgeltlicher Zuwendungsnießbrauch

235

Bewirtschaftet der Nießbraucher den Hof, so erfüllt er den Tatbestand der Erzielung luf. 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 luf. BV; s. dort auch weitere Nachweise 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. UE hat der Nießbraucher, der den Hof an einen Dritten verpachtet, 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).

e) Vermächtnisnießbrauch und Ertragsnießbrauch

236

Vermächtnisnießbrauch: Beruht die Nießbrauchbestellung auf einem Vermächtnis, gelten uE die gleichen Grundsätze wie bei dem Zuwendungsnießbrauch.

Ertragsnießbrauch: Zum Begriff s. Anm. 245. Der Ertragsnießbraucher erzielt keine Einkünfte aus LuF.

Einstweilen frei.

237–239

3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

a) Grundsatz

240

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). Unternehmer ist, wer Unternehmerinitiative entfalten kann und Unternehmerri-

siko trägt (zB BFH v. 2.9.1985 – IV B 51/85 aaO; v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [769] für Mitunternehmer). 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 b) 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 (PALANDT/BASSENGE, BGB, 65. Aufl. 2006, § 1085 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 der dem Nießbraucher zivilrechtl. zustehenden Gewinne 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 erklärt, 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 luf 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 Anlagevermögens und bei Beendigung

des Nießbrauchs auch die Wertänderung des Umlaufvermögens (§ 1067 BGB) treffen. Die Unternehmerinitiative könnte unter Umständen dann bejaht werden, wenn der Eigentümer in der Lage ist, durch seine Verfügungsbefugnisse über das Anlagevermögen 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.

c) Nießbrauch am Anteil an einer Personengesellschaft

242

Zivilrechtl. ist die Bestellung eines Nießbrauchs an einem Gesellschaftsanteil möglich, s. Anm. 213. Str. 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 Beil. 6, 12).

Dem Nießbraucher stehen zivilrechtl. nur die Gewinnanteile zu, die der „Gesellschaftsanteil seiner Bestimmung gemäß gewährt“ (SCHÖN, StbJb. 1996/97, 50). Darunter fallen die nach Gesetz und Gesellschaftsvertrag entnahmefähigen Gewinnanteile einschließlich der laufenden Verzinsung von Gesellschafter-Privatkonten (so SCHÖN aaO mwN der Rspr. des BGH). Estl. ist dem Nießbraucher 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, StbJb. 1996/97, 70 f. mwN). Laufende Verluste sind dem Nießbrauchbesteller zuzurechnen (BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241 ff.).

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]).

Einstweilen frei.

243–244

d) Ertragsnießbrauch

245

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. Zivilrechtl. ist die Zulässigkeit eines solchen Nießbrauchs zweifelhaft. Beim Nießbrauch am Gewinnstammrecht einer Personenhandels-gesellschaft 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 e) 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 (FICHTELMANN, DStR 1974, 306; HOYER, BB 1978, 1459). Dies bedeutet, dass dem Nießbraucher estl. diese Nutzungen (Zinsen) 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.

248 f) Nießbrauch an einzelnen betrieblich genutzten Wirtschaftsgütern

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 aaO).

Einstweilen frei.

249

4. 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

5. 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, 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 durch das StandOG v. 13.9.1993 (s. § 20 Anm. 3) wurde das Erzielen von Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 bei Bestellung eines Nießbrauchs in § 20 Abs. 2a gesondert geregelt; s. § 20 Anm. 50 ff. und 1210 ff.

Einstweilen frei.

260–269

6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung**a) 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 bedeutet 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 (s. dazu Anm. 259). 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. GIA BMF v. 24.7.1998, BStBl. I 1998, 914 Tz. 1; PLÜCKEBAUM, FR 1981, 128; WOLFF-DIEPENBROCK, DStR 1983, 252; SCHOLTZ, FR 1983, 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 b) 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 im Billigkeitswege das Entgelt auf Antrag auf die Laufzeit des Nießbrauchs verteilt werden, längstens auf einen Zeitraum von zehn Jahren (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 c) 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. 24.7.1998 (BStBl. I 1998, 914 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.

274 d) Vorbehaltsnießbrauch

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 Vorbehaltsnieß-

braucher 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. 15.5.1986 – III R 190/82, BStBl. II 1986, 714 mit Anm. in HFR 1986, 575; 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) 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. dazu auch Anm. 308). Bei dieser Sachlage sind die Einkünfte aus der Nutzung des Grundstücks dem (neuen) Eigentümer zuzurechnen; s. hierzu auch Anm. 313.

Als Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) sah das FG Münster (Urt. v. 24.2.1987, 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 von dem Sohn geltend gemachten WK und die Gebäude-AfA nicht an, weil dem Sohn die Mietinnahmen nicht zuzurechnen seien.

e) Vermächtnisnießbrauch

275

Für den Vermächtnisnießbrauch gelten die gleichen Regeln wie für den unentgeltlichen Zuwendungsnießbrauch.

f) Nießbrauch an einem Anteil an einer bürgerlich-rechtlichen Gesellschaft

276

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).

Einstweilen frei.

277–279

280 **7. 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, 461). Dieses Urteil entspricht den von der neueren Rspr. aufgestellten Grundsätzen zur Verwirklichung des Tatbestands der Einkünftezielung 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.

Spekulationsgeschäfte (§ 22 Nr. 3): Besteht der Nießbrauch an einem WG, das innerhalb der Spekulationsfrist veräußert worden ist, und sind auch die übrigen Voraussetzungen eines Spekulationsgeschäfts (§ 23 Abs. 1) erfüllt, so hat der Eigentümer (Nießbrauchbesteller) die Einkünfte aus dem Spekulationsgeschäft zu versteuern. Denn ihm steht der durch die Veräußerung erzielte Überschuss zu.

281–299 Einstweilen frei.

IV. Sonderfälle der Zurechnung der Nießbraucheinkünfte300 **1. 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.

2. Nießbrauch zwischen nahe stehenden Personen302 **a) Allgemeines**

Begriff der „nahe stehenden Personen“: 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.

303 **b) Bedeutung des § 12 Nr. 2**

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, und 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 Einkünfterzielung 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).

c) 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). Er begründet dies im Urte. 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). Das BMF bestimmt in seinem Schreiben 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, andernfalls 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 Einkünfterzielung befähigt werden und durch die Ausübung des Rechts Einkünfte erzielen (s. auch Anm. 213, 321). Daher ist bei Nichteinhaltung von Formvorschriften (bes. zB der notariellen Beurkundung eines Schenkungsversprechens, der Eintragung eines Nießbrauchs im Grundbuch) zu prüfen, ob wenigstens ein schuldrechtl. Nutzungsrecht entstanden ist.

Einstweilen frei.

305

d) Bestellung eines Ergänzungspflegers

306

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 u. 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 rechtlichen Vorteil* bringen (BGH v. 27.9.1972 – IV ZR 225/69, DB 1972, 219 = BB 1973, 63).

► Bei der Begründung eines (entgeltlichen oder unentgeltlichen) *Zuwendungsnießbrauchs* 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, EFG 1975, 67, rkr.; FG Düss./Köln v. 26.4.1976, EFG 1976, 555, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 14.5.1980, EFG 1980, 548, rkr.; BMF v. 24.7.1998, BStBl. I 1998, 914 Tz. 4).

► *Bei der Vereinbarung eines Nießbrauchs* 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. 24.7.1998, BStBl. I 1998, 914 Tz. 4).

► *Bei Ablehnung des Antrags auf Pflegerbestellung* durch das Vormundschaftsgericht, 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.

► *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 Vorbehaltsnießbrauch* braucht kein Pfleger für die Kinder bestellt zu werden, da das Geschäft als Einheit gewürdigt und daher lediglich ein rechtlicher 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 aaO; 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 Nießbrauchrechts.

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, und v. 13.5.1980 – VIII R 128/78, BStBl. II 1981, 299.

Auch bei Mitunternehmenschaft 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.

307 e) Vormundschaftsgerichtliche Genehmigung

Genehmigungspflicht: Nach § 1643 Abs. 1, §§ 1821, 1822 BGB bedürfen Eltern zu bestimmten Rechtsgeschäften für ihre Kinder der Genehmigung des Vormundschaftsgerichts. Dazu gehören 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 Zuwendungsnießbrauchs (aA möglicherweise FG Rhld.-Pf. v. 14.5.1980, EFG 1980, 548, rkr.) und die Schenkung eines Grundstücks an das Kind mit der Auflage, dem schenkenden Elternteil den Nießbrauch am Grundstück zu bestellen (Vorbehaltsnießbrauch; PALANDT/DIEDERICHSEN, BGB, 65. Aufl. 2006, § 1821 Anm. 16 mwN).

Genehmigungspflichtig ist ferner der Abschluss eines *Miet- oder Pachtvertrags* durch das (nießbrauchberechtigte) 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.

f) 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 kritisch prüfen.

S. 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. 18.3.1986 – VIII R 316/84, BStBl. II 1986, 713; 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. 15.4.1986 – IX R 52/83, BStBl. II 1986, 605 mit Anm. HFR 1986, 521; BMF v. 24.7.1998, BStBl. I 1998, 914 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 gebörenden WG*, sind die Nießbraucherträge 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 WG*, 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, 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, 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, EFG 1981, 386, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 2.7.1985, 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. 24.7.1998, BStBl. I 1998, 914 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 auf Grund 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. hierzu 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. hierzu Anm. 313.

► *Gemeinsame Nutzung durch Eltern und Kinder* steht uE der Anerkennung des Nießbrauchs nicht entgegen (FG Rhld.-Pf. v. 25.10.1988, 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.

3. Erweiterungen und Beschränkungen des Nießbrauchs

309 a) Erweiterungen des Nießbrauchs

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. bes. §§ 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.

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 instand zu halten. 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 aaO: Hier bildete die Ausgestaltung als Bruttonießbrauch „ein zusätzliches Anzeichen dafür, dass trotz Nießbrauchbestellung ein Wechsel in der Person des Vermieters nicht stattgefunden hat“.

b) Dingliche Beschränkung des Nießbrauchs

310

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. 24.7.1998, BStBl. I 1998, 914 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, 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 c) 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 Quotenießbrauch 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 u. 321); daher ist auch eine Kombination von dinglicher Berechtigung und ihrer schuldrechtl. Einschränkung als Grundlage der Einkünfteerzielung anzuerkennen.

312 Einstweilen frei.

4. Nutzungsüberlassung vom Nießbraucher an den Eigentümer

313 a) 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: ZT 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.

EHMCKE/RICHTER, Inf. 1979, 80; SEITHEL, DStR 1971, 650; L. SCHMIDT, DStJG 1 (1979), 63 bei gleicher Dauer von Nießbrauch und Mietvertrag; ebenso MIHATSCH, FR 1979, 603; HOYER, BB 1980, 1464.

Nach BMF v. 24.7.1998 (BStBl. I 1998, 914 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, 561; MITTELBACH, Inf. 1977, 363; 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. Nr. 3, 7). Diese Folgerungen können UE aber, wie sich wohl auch aus dem Wortlaut des BMF-Schreibens v. 24.7.1998 aaO 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 aaO, 6; ähnlich SÖFFING, StbJb. 1978/79, 357 f.).

Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, können die Zahlungen, die der Nießbrauchbesteller an den Nießbraucher leistet, uE wiederkehrende Bezüge gemäß § 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).

Vorbehaltsnießbrauch: Die bloße Tatsache, dass der Eigentümer zugleich Mieter der belasteten WG (Grundstücke, luf. sowie gewerbliches BV) ist, steht nach stRspr. für sich allein der Zurechnung der Einkünfte aus VuV beim Nießbraucher nicht entgegen.

GIA 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.o.) 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 Vorbehaltsnießbraucher 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 LITTMANN, Inf. 1970, 485; 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: UE gelten die gleichen Regeln wie beim Vorbehaltsnießbrauch (s.o.). 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.

b) Überlassung der Ausübung des Nießbrauchs

314

Zivilrechtliche Lage: 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 EStRecht 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-rechtlich 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 – VIII R 205/80, BStBl. II 1983, 502).

315 5. 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 Besteller (§§ 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 erstl. nur dann berücksichtigt werden kann, wenn er dem Nießbraucher die Möglichkeit nimmt, weiterhin den Tatbestand der Einkünfterzielung 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 Nürnb. v. 23.6.1959, 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, und 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 Vermögensschichtung).

► *Die Abfindung für den Verzicht auf einen Nießbrauch an einem WG des BV* 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 BV gehörenden WG* 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 Besteuerung 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. 29.7.1998, BStBl. I 1998, 914 Tz. 64).

Einstweilen frei.

316–319

V. Zurechnung der Einkünfte bei anderen Nutzungsrechten und bei Nutzung ohne Rechtsgrundlage

Schrifttum: GÜNTHER, Unterschiedliche Behandlung von dinglichen und obligatorischen Nutzungsrechten?, FR 1985, 406; HORN, Besteuerung obligatorischer Nutzungsrechte, BB 1984, 2124; LOHSE, Fragen zur stl. Beurteilung eines mit der Errichtung eines Betriebsgebäudes verbundenen Nutzungsrechts, StBp. 1984, 62; LUCAS, Sachenrechtliches bzw. schuldrechtliches Nutzungsrecht sowie dessen einkommensteuerrechtliche Behandlung, FR 1984, 575; D. MEYER-SCHARENBERG, Tatbestand und Rechtsfolgen der Nutzungsüberlassung, StuW 1987, 103; *o.V.*, Nießbrauch, Nutzungsrechte, KÖSDI 1985, 5968; PAUS, Zur Besteuerung einer unentgeltlich überlassenen Wohnung, DStZ 1985, 591; STEPHAN, Einkünftezurechnung bei obligatorischem Wohnungsrecht und Werbungskostenabzug beim Eigentümer, DB 1985, 676; STUHRMANN, Estrechtl. Behandlung des Nießbrauchs und obligatorischen Nutzungsrechts bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, DStR 1984, 741; TRZASKALIK, Nutzungsrechte im EStRecht, StuW 1983, 126; ZENTHÖFER, Nießbrauch, Wohnrecht und obligatorische Nutzungsrechte an privaten Grundstücken, FR 1985, 113 und 141.

1. Dingliches Wohnrecht

320

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 Bestät. v. EFG 1965, 373; v. 12.9.1969 – VI R 333/67, BStBl. II 1969, 706; BMF v. 24.7.1998, BStBl. I 1998, 914 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.

2. Schuldrechtliche Nutzungsrechte

321

Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, der den Tatbestand der Einkunftszielung 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. 24.7.1998, BStBl. I 1998, 914 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 Einkunftserzielung 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 Einkünfteerzielung vereinbart werden, und die Mieter müssen zustimmen (§ 415 BGB; glA BORDEWIN, DSrR 1981, 520; PLÜCKEBAUM, FR 1981, 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 (Anm. 215).

322–339 Einstweilen frei.

340

E. ABC der persönlichen Zurechnung

Abtretung von Forderungen ist für die Zurechnung von Einkünften grds. unbeachtlich (BFH v. 16.9.1986 – IV 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. 1484 u. 1489).

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 vH der Gesamteinnahmen vorbehalten; der BFH entschied, dass die Kinder die Stpfl. seien, weil der Betrieb auf ihre Rechnung geführt werde.

Bruchteilsgemeinschaft: 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: Aufwendungen, die ein anderer als der Stpfl. trägt, können lediglich als Abkürzung des Zahlungsverweges zu betrachten sein und damit BA/WK des Stpfl. darstellen; es kommt uE auf die Veranlassung der Aufwendungen an (Einzelheiten s. Anm. 139 und § 7 Anm. 52).

Ehegatten: Nutzt ein Ehegatte WG des anderen Ehegatten, so ist dies für die persönliche Zurechnung von Einkünften insoweit von Bedeutung, als das genutzte WG für die Erzielung von Einkünften eingesetzt wird. Der nutzende Ehegatte allein erzielt Einkünfte, auf das zivilrechtl. Eigentum an den hierfür eingesetzten WG kommt es grds. nicht an, die WG des anderen Ehegatten können BV des nutzenden Ehegatten sein. Auf der Grundlage des zivilrechtl. Miteigentums eines Ehegatten an BV besteht aber die Möglichkeit der Mitunternehmerschaft (Einzelheiten s. Anm. 189).

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 Vermietung und Verpachtung 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. 1050–1056; Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 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, DStJ G 10 [1987] 159 [165 ff.]; PÖLLATH, IWB F 3 Gr. 1, 1079 [10.9.1986]).

Erfüllungsgehilfe: Seine Tätigkeit ist dem Stpfl. als eigene zuzurechnen (FG Ba.-Württ. v. 14.5.1987, EFG 1988, 88, rkr., zu § 14 AO; ablehnend MEILICKE, 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, DStJG 10 [1987], 166), dennoch wendet die Rspr. trust-ähnliche Besteue-

[Anschluss S. E 185]

rungsregeln an, dh. Einkünfte erzielt der Begünstigte erst bei Zufluß bzw. bei Gewinnrealisierung.

Vgl. BFH II 177/61 U v. 15. 5. 64, BStBl. S. 408; II 284/58 U v. 31. 5. 61, BStBl. S. 312; II 52/64 v. 12. 5. 70, BStBl. 1972 S. 462; VIII R 29/80 v. 29. 5. 84, 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 Personengesellschaft s. Anm. 166; zur Familienpersonengesellschaft s. Anm. 171.

Gewinnbezugsrecht: Einkünfte aus einer Beteiligung an einer KapGes. erzielt nach der Rspr. derjenige, dem der Gewinn zivilrechtlich „gebührt“ (BFH VIII R 160/81 v. 9. 3. 82, BStBl. S. 540; s. Anm. 138). Auf das zivilrechtliche Gebühren wird dabei nur im Verhältnis zwischen dem Überlasser des Kapitals und seinem Rechtsnachfolger abgestellt (BFH I R 52/83 v. 18. 12. 86, BStBl. 1988 S. 521). Zur Kritik an der Rspr., die von allg. Zurechnungsgrundsätzen abweicht, s. Anm. 138. Ein beim Erwerb von Anteilen an KapGes. gesondert vereinbartes Entgelt für einen künftigen, noch nicht festgestellten Jahresgewinn gehört zum Veräußerungsentgelt (BFH I R 190/81 v. 21. 5. 86, BStBl. S. 815); damit ist dieses Entgelt beim Veräußerer einer Beteiligung im Privatvermögen nicht stpfl., bzw. falls § 17 anwendbar ist, zum halben StSatz zu versteuern (§ 34).

Immobilienfonds: Zu den Voraussetzungen für die Annahme einer Treuhanderschaft bei geschlossenen Immobilienfonds s. Erlaß Berlin v. 15. 7. 87 (BB 1987 S. 2080).

Konkursverwaltung: Im Konkurs erzielt der Gemeinschuldner weiterhin Einkünfte, auch wenn diese Einkünfte durch den Konkursverwalter als Partei kraft Amtes erwirtschaftet werden. Es handelt sich dennoch bei der Konkursverwaltung um eine offene Stellvertretung, auch wenn der Konkursverwalter die Rechte des Gemeinschuldners „wie“ eigene im eigenen Namen geltend machen kann. Vgl. BFH IV 210/62 S v. 7. 11. 63, BStBl. 1964 S. 70; IV R 129/66 v. 8. 6. 72, BStBl. S. 784; VIII R 28/73 v. 14. 2. 78, BStBl. S. 356; IV R 187/74 v. 27. 4. 78, BStBl. 1979, S. 89; IV R 271/83 v. 29. 3. 84, BStBl. S. 602 = StRK KO § 58 R. 9.

Das Vermögen des Stpfl. wird zivilrechtlich durch den Konkurs in zwei Vermögensmassen, die Konkursmasse (§ 1 Abs. 1 KO) und das konkursfreie Vermögen des Gemeinschuldners getrennt (*Kuhn/Uhlenbruck*, Komm. zur KO, 10. Aufl. § 58 Rdn. 8); diese Trennung gilt nicht für das Steuerrecht (BFH IV 210/62 S, aaO). Die Frage, ob die Einkommensteuer, die auf Einkünfte entfällt, die während des Konkursverfahrens anlässlich der Verwaltung und der Verwertung der Konkursmasse entstanden sind, als Massekosten (§ 58 Nr. 2 KO) aus der Konkursmasse zu bezahlen sind, ist eine rein konkursrechtliche Frage. Vgl. zur Zurechnung der Einkünfte im Konkurs *Frotscher*, Steuern im Konkurs, 2. Aufl. Heidelberg 1983 S. 48 ff.; zum Verhältnis ESt. u. Konkurs s. Einf. ESt. Anm. 478.

Leasing: s. zur Aktivierung u. 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 IV R 173/74 v. 24. 6. 76 (BStBl. S. 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 Ge-

schäfte auch dann als solche der Ehefrau anzusehen, wenn diese das Vorgehen des Mannes gebilligt hat (FG Saarl. v. 17. 7. 79, EFG S. 603).

Miete: Miet- und Pachtverträge zwischen einander nahestehenden Personen, bes. zwischen Angehörigen, sind nach der Rspr. des BFH steuerlich 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 IV R 99/72 v. 24. 7. 75, BStBl. S. 772; u. a. muß die regelmäßige Zahlung der Pachtzinsen sichergestellt sein; IV R 226–227/71 v. 25. 5. 76, BStBl. S. 561). Vermietung eines Wirtschaftsguts eines Kindes durch den Vater im Rahmen des väterlichen Gewerbebetriebs als Einkünfterzielung durch den Vater vgl. BFH I R 97/75 v. 5. 7. 78 (BStBl. 1979 S. 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 Vermietung und Verpachtung bzw. gewerbliche Einkünfte, außer der Vertrag wird wirtschaftlich von vorneherein als Kauf beurteilt (vgl. § 5 Anm. 1300–1312), zur Anrechnung des Mietzinses auf den Kaufpreis s. § 5 Anm. 1310.

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 IX R 220/84 v. 10. 8. 88, BStBl. 1989 S. 137; VIII R 193/83 v. 27. 9. 88, BStBl. 1989 S. 414). 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 S. 73 u. 74). UE ist die Verwendung von Einkünften bei ernsthaft durchgeführten Verträgen kein Argument gegen die Zurechnung dieser Einkünfte, s. Anm. 111. 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 Erbfallens; der Nachlaßpfleger verwaltet die Erbmasse und deren Erträge im Namen und für Rechnung des noch ungewissen Erben (FG Ba.-Württ. v. 17. 3. 83, EFG S. 561 rkr.).

Nachlaßverwalter (§ 1985 BGB) führt ein Amt zur Verwaltung fremden Vermögens und zwecks Wahrnehmung der Belange aller Beteiligten (Erben, Vermächtnisnehmer; vgl. *Palandt*, 49. Aufl. München 1990, § 1985 Anm. 1 a); die Einkünfte erzielt dann der am Nachlaß Berechtigte (Erbe, Vermächtnisnehmer).

Nießbrauch: s. Anm. 201–315; zur AfA-Berechtigung des Nießbrauchers s. § 7 Anm. 60–89.

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-rechtliches Treuhandverhältnis (BFH IV R 125/83 v. 30. 1. 86, BStBl. S. 404). Die Zinsen auf das Notar-Anderkonto stehen damit dem Treugeber zu (BFH, aaO). Wer der Treugeber ist, ob zB der Käufer oder der Verkäufer, richtet sich nach der zwischen den Parteien getroffenen Hinterlegungsvereinbarung (BFH, aaO).

Nutzungsrechte: s. Anm. 320–330; zur AfA-Berechtigung bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung s. § 7 Anm. 50–56.

Oder-Konto: Bei einem Arbeitsverhältnis unter Ehegatten sollen die Einkünfte nicht dem Arbeitnehmerehegatten zuzurechnen sein, wenn das Gehalt auf ein sog. „Oder-Konto“ fließt, über das jeder Ehegatte Verfügungsberechtigt ist (BFH GrS 1/88 v. 27. 11. 89, BStBl. 1990 S. 160). Begründet wird dies damit, daß der Arbeitgeberehegatte weiterhin über das Gehalt verfügen könne; uE gehört die Verfügung über das Konto bereits zum Bereich der Einkünfteverwendung und ändert weder den Charakter als Arbeitslohn, noch den Zufluß beim Arbeitnehmerehegatten, s. Anm. 172.

Ordensangehöriger: Es erfolgt keine steuerlich unbeachtliche sog. EinkVerwendung, sondern eine Verfügung über die Einkunftsquelle (hier das Urheberrecht) und infolgedessen eine Änderung der Einkünftezurechnung, wenn ein Ordensangehöriger ein wissenschaftliches Werk schreibt, das auf Grund eines zwischen dem Orden und einem Verlag abgeschlossenen Vertrags verlegt wird und für das die Honorare an den Orden gezahlt werden (BFH IV 93/62 U v. 9. 1. 64, BStBl. S. 206). Überträgt ein katholischer Ordensangehöriger die Verwaltung und Nutznießung seines Vermögens auf den Orden, so sind die Einkünfte des Vermögens, zB solche aus Vermietung und Verpachtung sowie aus einer Leibrente, nicht als zunächst dem Ordensangehörigen zugeflossen, sondern als Einkünfte des Ordens zu behandeln, selbst wenn die Voraussetzungen einer bürgerlich-rechtlich wirksamen Bestellung eines Nießbrauchs nicht vorlagen (BFH IV 249/52 U v. 20. 3. 53, BStBl. S. 118).

Organschaft: Beim Bestehen einer stl. Organschaft iSv. §§ 14–17 KStG wird das Einkommen einer Organgesellschaft dem Organträger zugerechnet (§ 14 KStG) mit Ausnahme der Ausgleichszahlungen (§ 16 KStG; s. § 5 Anm. 1421 zur Zurechnung bei Gewinnabführungsverträgen).

Pensionsgeschäfte: Zur Einkünftezurechnung beim Pensionsnehmer oder beim Pensionsgeber s. § 5 Anm. 1325.

Pfandrecht: s. „Verpfändung“.

Rechtsnachfolge: Einzelrechtsnachfolge s. Anm. 160; Rechtsnachfolge von Todes wegen und Gesamtrechtsnachfolge s. Anm. 161.

Sicherungsnießbrauch: s. Anm. 231.

Sicherungsübereignung: Die Einkünfte aus dem zur Sicherung übereigneten Wirtschaftsgut sind dem das WG zur Erzielung von Einkünften Nutzenden, dh. idR dem Sicherungsgeber zuzurechnen (s. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO zum wirtschaftl. 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. 42, RStBl. S. 1062; BFH IV 137/52 U v. 13. 11. 52, BStBl. 1953 S. 11; IV 167/64 U v. 10. 12. 64, BStBl. 1965 S. 377).

Stellvertretung: Grundsätzlich ist die Erbringung einer Leistung iS. einer der Einkunftsarten nicht von einer höchstpersönlichen Tätigkeit des Stpfl. abhängig. Der Stpfl. kann sich zur Einkünfteerzielung 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 grundsätzlich dem Vertretenen zuzurechnen. Das gilt sowohl bei gesetzlicher Vertretung, Testamentsvollstreckung, Konkursverwaltung und dergl. 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 (vgl. Rödder, B 1988 S. 195); 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 (I R 206/69 v. 23. 1. 74, BStBl. S. 480; VI R 40/72 v. 9. 8. 74, BStBl. S. 720; VI R 80/74 v. 10. 9. 76, BStBl. 1977 S. 178; VIII R 193/83 v. 27. 9. 88, BStBl. 1989 S. 414). Das Wort „erzielt“ beinhaltet einen Erfolg (s. Anm. 58), so daß stets derjenige der die Einkünfte erzielende Stpfl. ist, auf dessen Rechnung die Leistungserstellung erfolgt (s. Anm. 126).

Für die Zurechnung bei Stellvertretung ist es unerheblich, ob die Vertretungsbefugnis auf Rechtsgeschäft, Gesetz, gerichtlicher Anordnung oder Gesellschaftsvertrag beruht; s. „Betriebsführung“, „Makler“, „Konkurs“, „Vollmacht“, „Testamentsvollstreckung“, „Treuhand“, „Zwangsverwaltung“.

Surrogation von Einkünften: s. Anm. 138.

Testamentsvollstreckung: Der Testamentsvollstrecker handelt für die Erben, die mit den im Rahmen der Nachlaßverwaltung anfallenden Einkünften stpfl. sind.

BFH III 84/54 U v. 9. 7. 54, BStBl. S. 250; II 265/59 U v. 14. 11. 62, BStBl. 1963 S. 62; IV 344/64 v. 21. 5. 70, BStBl. S. 747; I R 145/68 v. 7. 10. 70, BStBl. 1971 S. 119; IV R 36/73 v. 1. 6. 78, BStBl. S. 499.

Der Nachlaß ist kein Zweckvermögen iS. des § 1 Nr. 5 KStG und deshalb auch kein sonstiges stpfl. Subjekt.

Vgl. BFH III 250/56 U v. 20. 12. 57, BStBl. 1958 S. 79, wo ein Nachlaß einundzwanzig Jahre lang von einem Trustee verwaltet worden war; vgl. auch o. V., KÖSDI 1989 S. 7562; s. „Erbenschaftstrust“.

Treuhand: *Schrifttum:* Ott, Treuhandeigentum im StRecht und insbes. bei der GrErwSt., StuW 1936 Sp. 145; v. Wallis, Die Besteuerung von rechtsgeschäftlichen Treuhandverhältnissen, NJW 1957 S. 321; Rosenau, Die rechtsgeschäftliche Treuhand in rechtl. u. steuerl. Sicht, B 1966 Beil. 18 zu Heft 49; Lohmeyer, Treuhandverhältnisse im StRecht, StuW 1970 Sp. 243; Beuthien, Treuhand an Gesellschaftsanteilen, ZGR 1974 S. 26; Paulick, Treuhandverhältnisse, StKongrRep. 1974 S. 157; Kirsten|Matheja, Treuhand und Treuhänder im StRecht, 2. Aufl. Herne/Berlin 1978; Wöhe, Probleme des Treuhandwesens aus betriebswirtschaftl. u. strechtl. Sicht, StbKongrRep. 1979 S. 301; Blawrock, Unterbeteiligung und Treuhand an Gesellschaftsanteilen, Baden-Baden 1981; Eggestecker|Eisenach|Schürner, Treuhandschaft bei steuerbegünstigten Kapitalanlagen, FR 1981 S. 65; Schindler, in: Fischer, Unternehmen und Steuer, Wiesbaden 1981 S. 253ff.; Birkenfeld, Treuhandverhältnisse im Steuerrecht, dargestellt im Rahmen von Bauherrengemeinschaften, BB 1983 S. 1086; Liebich|Mathews, Treuhand und Treuhänder im Wirtschaftsrecht, 2. Aufl. Herne/Berlin 1983; Mathews, Die Behandlung von Treuhandverhältnissen im BiRiLiG u. in der Bankbilanzrichtlinie, BB 1987 S. 642; Rödder, Persönliche Zurechnung und sachliche Qualifikation von Einkünften bei der Treuhandschaft, B 1988 S. 195; Eden, Treuhandschaft an Unternehmen und Unternehmensanteilen, 2. Aufl. Bielefeld 1989.

► *Begriff:* Treuhandverhältnis ist als Rechtsinstitut im bürgerlichen Recht nicht geregelt. Meistens handelt es sich um einen Geschäftsbesorgungsvertrag (§§ 675, 611 BGB; BFH IV R 47/76 v. 24. 5. 77 Abschn. I 2 a, BStBl. S. 737; I B 78/78 v. 28. 3. 79, BStBl. S. 607). Die Ausgestaltung der Treuhandverhältnisse im einzelnen ist unterschiedlich. Gemeinsam ist ihnen, daß der Treuhänder Rechte an Wirtschaftsgütern im eigenen Namen bürgerlich-rechtlich wirksam erwirbt, jedoch im Interesse des Treugebers und nach dessen Weisungen ausübt. „Treuhänder 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 18/64 v. 13. 4. 67, BStBl. S. 543; VIII R 11/71 v. 11. 12. 73, BStBl. 1974 S. 476; VIII B 53/80 v. 31. 3. 81, BStBl.

S. 696). Der Treuhänder ist rechtlicher Eigentümer des Treuguts, der Treugeber übt aber die tatsächliche Sachherrschaft über das Treugut aus. Deshalb ist es ihm steuerlich als wirtschaftliches Eigentum zuzurechnen. Er muß es zB bilanzieren (BFH I 337/60 U v. 23. 3. 65, BStBl. S. 440; über HBil. vgl. Beck'scher BilKomm., 2. Aufl. § 246 RdNr. 7–14); s. näher § 5 Anm. 53 a „Treuhänderigentum“.

► „*Strohmann*“ ist ein Treuhänder eines nach außen (manchmal aus unlauteren Motiven) geheimgehaltenen Treuhandverhältnisses (zB um Strafbarkeit des Treugebers zu vermeiden, BFH IV 202/59 v. 22. 6. 61, StRK EStG § 15 R. 271). Die Bezeichnung hat daher steuerlich keine Bedeutung. Rechtsgeschäfte mit Strohmannern sind keine Scheingeschäfte (FG Rhld.-Pf. v. 8. 1. 87, EFG S. 332, rkr.).

► *Begründung von Treugut* erfordert eine bürgerlich-rechtliche Übertragung des Wirtschaftsguts vom Treugeber auf den Treuhänder oder den Erwerb des Wirtschaftsguts durch den Treuhänder von einem Dritten für Rechnung des Treugebers (letzteres str., ablehnend BFH VIII B 53/80 v. 31. 3. 81, BStBl. S. 696 mwN; gegenteiliger Ansicht *Tipke/Kruse*, AO § 39 Anm. 20; o. V., KÖSDI 1981 S. 4267). Nicht eindeutig geklärt ist dagegen die Frage, ob ein Wirtschaftsgut, das bürgerlich-rechtlich dem Stpfl. gehört und ihm als wirtschaftliches Eigentum zuzurechnen ist, durch die bloße Vereinbarung eines Treuhandverhältnisses in Treugut eines anderen Stpfl. als des Treugebers umgewandelt werden kann (sog. „Vereinbarungstreuhand“, dagegen BFH I 52/64 v. 25. 9. 68, BStBl. 1969 S. 18, 24; FG Hamb. v. 10. 1. 74, EFG S. 237, rkr. jedenfalls für den Bereich des Grundstücksrechts; für Vereinbarungstreuhand bei Übertragung von Gesellschaftsrechten BFH IV R 179/82 v. 11. 10. 84, BStBl. 1985 S. 247; generell für Zulässigkeit *Tipke/Kruse*, AO § 39 Anm. 20).

► *Zeitliche Beschränkung des Herausgabeanspruchs* des Treugebers gegen den Treuhänder steht der Zurechnung des Treuguts beim Treugeber nicht entgegen, zB wenn der Treugeber erst dann die bürgerlich-rechtliche Übertragung des Eigentums am Treugut verlangen kann, wenn er seinerseits eine Verbindlichkeit gegenüber dem Treuhänder erfüllt hat (RFH v. 25. 2. 43, RStBl. S. 257).

► *Treuhandschaft für Mitunternehmeranteile* (Treuhandkommanditist): Der Treugeber ist Mitunternehmer iSv. § 15 Abs. 1 Nr. 2 und erzielt deshalb die Einkünfte aus der Mitunternehmerschaft (BFH IV R 47/85 v. 21. 4. 88, BStBl. 1989 S. 722; *Rödler*, B 1988 S. 195, 200). Die Mitunternehmerstellung des Treugebers schließt die Mitunternehmerstellung des Treuhänders nicht aus (BFH VIII R 83/84 v. 17. 11. 87, HFR 1988 S. 341); zur Mitunternehmerschaft von Treugebern einer Publikums-KG s. BFH IV R 47/85 v. 21. 4. 88, BFHE 153 S. 545. Ein Gesellschafter kann auch seine Mitunternehmerstellung auf einen Dritten durch sog. Vereinbarungstreuhand übertragen (vgl. hierzu BFH IV R 179/82 v. 11. 10. 84, BStBl. 1985 S. 247; *Schmidt*, VIII. § 15 Anm. 52).

► *Kapitalgesellschaft* kann bezügl. einzelner Wirtschaftsgüter Treuhänderin ihrer Gesellschafter sein (vgl. zB BFH I R 41/66 v. 5. 3. 69, BStBl. S. 350 betr. Ordensgenossenschaft/GmbH; I R 136/68 v. 24. 6. 70, n.v., betr. Erwerb, Verwaltung und Veräußerung von Grundstücken). Darüber hinaus nahm BFH III R 125–127/70 v. 21. 5. 71 (BStBl. S. 721) ein Treuhandverhältnis an, wenn zwei unbeschränkt VStpfl. sich einer von ihnen gegründeten KapGes. bedienen, um Erwerb und Verwaltung von Wertpapieren zu betreiben; die von den Stpfl. auf die GmbH übertragenen Vermögensgegenstände seien nur rechtlich, nicht aber wirtschaftlich aus ihren Vermögen ausgeschieden; denn der Gesellschaftsvertrag habe die wirtschaftliche Bedeutung eines Treuhandvertrags (dem Urteil folgen FG Münster v. 14. 1. 72, EFG S. 303, rkr.; FG Düss./Köln v. 26. 9. 73, IWB 3 Gr. 1 S. 424). Demnach müßte das Vermögen vieler KapGes., die sich auf die Vermö-

gensverwaltung beschränken, zumindest dann, wenn sie von einem Gesellschafter oder von wenigen Gesellschaftern beherrscht werden, den Gesellschaftern zugerechnet werden; das gleiche müßte dann für die Einkünfte der Gesellschaft gelten. In Wirklichkeit kann aber ein ernstgemeintes und tatsächlich durchgeführtes Gesellschaftsverhältnis nicht solchermaßen in ein Treuhandverhältnis umgedeutet werden; nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich liegt kein Treuhandverhältnis vor und bildet die Einlage des Gesellschafters einer KapGes. kein Treugut.

BFH I R 135/70 v. 29. 1. 75 (BStBl. S. 553, 555) folgt der hM, daß eine KapGes. ihr Vermögen nicht als bloße Treuhänderin für ihre beherrschenden Gesellschafter halten kann (mit Zustimmung des III. Senats, der mitgeteilt hat, daß die besonderen Verhältnisse in dem oben erwähnten Fall III 125–127/70 v. 21. 5. 71 die Annahme eines Treuhandverhältnisses gerechtfertigt hätten und nicht alle Einzelheiten des Sachverhalts hätten mitgeteilt werden können). Ebenso BFH VIII R 142/73 v. 29. 7. 76, BStBl. 1977 S. 263; FG Rhld.-Pf. v. 19. 12. 74 letzter Abs., EFG 1975 S. 211, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 8. 1. 87, EFG S. 332, rkr.

► *Bei freiberuflichen Einkünften* kann ein Treugeber mangels persönlichen Einsatzes seiner Arbeitskraft (s. § 18 Anm. 45) keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem. § 18 erzielen (BFH VIII R 143/78 v. 19. 5. 81, BStBl. S. 665; *Rödler*, B 1988 S. 195, 199).

► *Nachweis* des Treuhandverhältnisses obliegt demjenigen Stpfl., der es geltend macht (§ 159 AO für den Treuhänder: vorbehaltlich des Auskunftsverweigerungsrechts gem. § 102 AO; vgl. dazu BdF v. 1. 10. 76, BStBl. I S. 606); denn ein Wirtschaftsgut ist grundsätzlich dem bürgerlich-rechtlichen Eigentümer zuzurechnen, daher muß dieser Anscheinsbeweis widerlegt werden; vgl. Nds. FG v. 9. 5. 79, EFG S. 556, rkr. Ein Auskunftsverweigerungsrecht eines Rechtsanwaltes gem. § 102 Abs. 1 Nr. 3 AO über die Herkunft angeblicher Treuhandgelder besteht nur, wenn feststeht, daß es sich nicht um private, eigene Geschäfte handelt (BFH VIII R 355/82 v. 7. 3. 89, BFH/NV 1989 S. 753).

Über Ablehnung eines Treuhandverhältnisses bei einer *nicht klar nachweisbaren Vereinbarung*, bes. zwischen einander nahestehenden Personen vgl. BFH V 105/59 v. 18. 1. 62, HFR S. 248 = StRK UStG § 2 Abs. 1 R. 107; s. auch Hess. FG v. 2. 2. 83, EFG S. 565 zum Nachweis einer treuhänderischen Verwaltung von Sparkonten durch Ehegatten.

► *Einzelfälle*: s. „*Notar-Anderkonto*“, „*Warentermin-Sammelkonto*“.

Unternehmensverträge: s. „*Betriebsführung*“, „*Organschaft*“, zur Aktivierung und Passivierung bei Unternehmensverträgen s. § 5 Anm. 1400–1492.

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 schuldrechtlichen Anspruch gegen den Erben (§§ 1939, 2174 BGB) auf Leistung des vermachten Gegenstandes. Die Früchte und Nutzungen des vermachten Gegenstandes stehen ihm seit Anfall des Vermächtnisses zu (§ 2184 BGB). Steuerrechtlich wird der Vermächtnisnehmer so behandelt, als ob er unmittelbar vom Erblasser und nicht vom Erben den Vermächtnisgegenstand erhalten hat (vgl. § 16 Anm. 65; BFH IV R 152/79 v. 1. 7. 82, BStBl. S. 646 mwN). Die nach dem Erbfall anfallenden Einkünfte sind damit Einkünfte des Vermächtnisnehmers, anders evtl., wenn sich die Rspr. zur Erbauseinandersetzung aufgrund des Vorlagebeschlusses VIII R 172/85 (v. 18. 10. 88, BStBl. 1989 S. 549) ändern sollte. Der vorliegende Senat will von der

bisherigen Beurteilung von Erbfall und Erbauseinandersetzung als einheitlichem Vorgang abweichen.

Verpfändung: Ein Pfandrecht ist ein Recht an fremden beweglichen Sachen oder Rechten, das den Gläubiger berechtigt, sich durch Verwertung des Pfandes an dem Erlös zu befriedigen (*Palandt/Bassenge*, BGB 49. Aufl. München 1990 Einf. v. § 1204). Bei Pfändung einer Forderung (§§ 1274 ff. BGB) zieht der Pfandgläubiger die Forderung ein (§ 1282); dieses Einziehungsrecht bedeutet keinen Forderungsübergang auf den Pfandgläubiger (*Palandt/Bassenge*, aaO § 1282 Anm. 3), auch wenn der Schuldner nur an ihn leisten darf (§ 1282). Einkommensteuerrechtlich ist die Pfändung daher ohne Bedeutung, der Stpfl. erzielt die Einkünfte durch seine Leistungsbewirkung, sie fließen ihm mit Eingang beim Pfandgläubiger zu (*Blümich/Stubrmann*, § 2 Anm. 42; *Stadie*, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, Berlin 1983 S. 85). Die Verpfändung ist wie die Abtretung Einkommensverwendung, auch wenn sie unter Umständen nicht freiwillig erfolgt.

Vertrag zugunsten Dritter (§ 328 BGB) ist eine Verfügung über Einkünfte, auch wenn der Dritte zivilrechtlich das Recht auf Leistung unmittelbar erwirbt (BFH I R 215/78 v. 9. 12. 81, BStBl. 1983 S. 27 betr. Sportausrüstung für Nationalmannschaft).

Vollmacht (s. auch „*Stellvertretung*“): Selbst eine weitgehende, über den Tod hinausgehende Generalvollmacht des Erblassers verschafft dem bevollmächtigten Miterben idR nicht die wirtschaftliche Stellung eines Alleinerben (FG Münster v. 22. 11. 71, EDStZ 1972 S. 155).

Vorkaufsrecht: Es ist für die Einkünftezurechnung ohne Bedeutung und begründet für sich allein nicht wirtsch. Eigentum, zB eines Pächters (BFH III 62/52 U v. 23. 5. 52, BStBl. S. 190; auch nicht iVm. 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“ iS des § 22 Nr. 3 gehört, s. § 22 Anm. 74–75 „Vorkaufsrecht“.

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 VIII R 318/83 v. 9. 9. 86, BFH/NV 1987 S. 158; bestätigt zur Umsatzsteuer durch BFH V R 105/77 v. 24. 9. 87, BStBl. 1988 S. 303).

Wertpapierpension: s. „*Pensionsgeschäfte*“.

Wirtschaftliches Eigentum: Über die Bedeutung für die Zurechnung von Einkünften s. Anm. 142.

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 IV 210/62 S v. 7. 11. 63, BStBl. 1964 S. 70).

Zwangsvollstreckung: s. „*Zwangsverwaltung*“.

Einstweilen frei.

341–349

Anhang 2 zu Abs. 1: Liebhaberei bei fehlender Einkünfteerzielungsabsicht

Schrifttum bis BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84 (BStBl. S. 751)

Einzelschriften: *Job*, Die strechtl. Liebhaberei, Diss. jur. Bochum 1977; *Bayer*, Die Liebhaberei im StRecht, Tübingen 1981.

Aufsätze: *Becker*, StuW 1937 Sp. 60 u. 911, 1939 Sp. 963; *Oermann*, DStZ 1938 S. 285; *Becker*, Die Grundlagen der ESt., München/Berlin 1940 S. 396-405; *Reinhardt*, DStZ 1943 S. 461; *Zitzlaff*, StuW 1942 Sp. 666; *Reinhardt*, DStZ 1943 S. 461; *J. Theis*, Inf. 1949 S. 93; *E. Müller*, Wprg. 1951 S. 29 u. 82; *Hartung*, Inf. 1954 S. 341 u. Inf. L 1954 S. 83; *W. Meier*, in „Steuern und Unternehmungspolitik“, Wiesbaden 1957; *Hoeres*, Stbg. 1960 S. 159; *Philipp*, Inf. L 1964 S. 145; *Felix*, Landw. Betätigung als „Liebhaberei“, DStZ 1965 S. 327; *Littmann*, Inf. 1970 S. 389; *Koether*, DStR 1971 S. 623; *Burbhoff*, Inf. 1972 S. 242; *Wittig*, Kritik an der Liebhaberei im EStRecht, DStR 1972 S. 164; *M. Hoffmann*, StWa. 1974 S. 97; *Felix*, FR 1975 S. 115 (Verluste aus privaten Museen, Theatern, Tierparks und Archiven); *Heuer*, FR 1975 S. 1 (Einzelfragen); *Lagemann*, StRK-Anm. EStG § 18 R. 467 (XI 1975, zu BFH IV R 75/74 v. 16. 1. 75); *von Wallis*, FR 1975 S. 336; *Albrod*, DStR 1978 S. 545 (Zweifelsfragen); *Leingärtner*, FR 1979 S. 105; dazu *H. Meilicke*, FR 1979 S. 337; *Schubmann*, BP 1979 S. 52; *Felix*, Liebhaberei – Steuernachteil oder Steuerwohltat?, Harzburger Protokoll 1980 S. 199; *Jagdfeld|Kurth|Schelberger*, Umqualifizierung von Einkünften bei steuerbegünstigten Kapitalanlagen – Tendenzen der Rspr. u. Verwaltungsauffassung, DStR 1980 S. 705; *Job*, AG 1980 S. 100; *Kruse*, StuW 1980 S. 226; *Kruse*, JbFStR 1980/81 S. 165; *Söfving*, JbFStR 1980/81 S. 185; *Streck|Rainer*, KÖSDI 1980 S. 3638 u. 3656; *Curtius-Hartung*, Zur Liebhaberei im EStRecht, StbJb. 1981/82 S. 11; *Lang*, Liebhaberei im EStRecht, StuW 1981 S. 223; *Eggstecker|Eisenach|Schürner*, Neuer Versuch zur Festigung des Liebhabereibegriffs, FR 1982 S. 276; *Fichtelmann*, Umqualifizierung von Einkünften, NWB F. 3 S. 5253 (8. 3. 82); o. V., Neuer Versuch zur Festlegung des Liebhabereibegriffs, FR 1982 S. 276; *Wassermeyer*, Das Erfordernis objektiver und subjektiver Tatbestandsmerkmale in der ertragsteuerlichen Rechtsprechung des BFH, StuW 1982 S. 352; *Tipke*, Über „erwirtschaftete“ Einkünfte und Einkünfteerzielungsabsicht, FR 1983 S. 580; *Dankmeyer*, Steuerersparnis aus Abschreibungsverlusten als gewerblicher Gewinn?, B 1984 S. 365; *Hellwig*, Der Verlust im Steuerrecht, DStR 1984 S. 287, 325; *Schulze-Osterloh*, Gute Verluste – Böse Verluste, JbFStR 1984/85 S. 267; *Koch*, Liebhaberei im StRecht, in *Klein|Vogel*, Der BFH u. seine Rspr. (Festschrift von Wallis), Köln 1985 S. 405.

Schrifttum ab BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84 (BStBl. S. 751)

Einzelschriften: *v. Gehlen*, Die Abgrenzung von Liebhaberei und estl. relevanter Betätigung aus betriebswirtschaftlicher Sicht, Köln 1989; *Best*, Die Gewinn- und Überschuerzielungsabsicht als konstituierendes Merkmal der stbaren Tätigkeit, Diss. Augsburg 1990 (in Vorb.); *Pferdmenges*, Einkünfteerzielungsabsicht, Düsseldorf 1990.

Aufsätze: *Erdweg*, Die Publikums-GmbH & Co. KG u. ihre Gesellschafter im Ertragssteuerrecht, FR 1984 S. 601; *Fleischmann*, Steuerbegünstigte Kapitalanlagen: neue BFH-Rechtsprechung, anstehende Gesetzesänderungen, neue Verwaltungserlasse, München, DStR 1984 S. 735; *Grob*, Gewinnerzielungsabsicht und Mitunternehmerschaft, B 1984 S. 2424; *Bartboll*, Kritische Stellungnahme zum Begriff „Gewinn“ in der Definition des BFH und der FinVerw. (zu Schiffsahrtsunternehmen), BB 1985 S. 1521; *Classen*, Schuldzinsenabzug bei fremdfinanzierten Berlin-Darlehen, FR 1985 S. 549; *Jurkat*, Der Beschluß des Großen Senats des BFH vom 25. 6. 1984, GmbHR 1985 S. 62/86; *Kruse*, Über Rechtsgefühl, Rechtsfortbildung und Richterrecht im Steuerrecht, BB 1985 S. 1077; *Leingärtner*, Negative Einkünfte aus Liebhaberei nach bisheriger Rechtsprechung und nichtsteuerbare Einkünfte nach dem Beschluß GrS 4/82 – Was hat sich geändert?, DStR 1985 S. 131; *Lutz*, Rechtsänderungen aufgrund des BFH-Beschlusses vom 25. 6. 1984 – GrS 4/82, Inf. 1985 S. 25; *Papist*, Zum Tatbestandsmerkmal der Gewinnabsicht gemäß § 15 Abs. 2 EStG, Inf. 1985 S. 439 ff.; *Paus*, Überlegungen zum Beschluß des Großen Senats vom 25. 6. 1984, DStZ 1985 S. 452; *Rose*, Einkünfteerzielungsabsicht – Steuerbetriebswirtschaftliche Überlegung zu den Thesen des Bundesfinanzhofs, StbJb. 1985/86 S. 177; *Schellenberger*, Der BFH-Beschluß vom 25. 6. 1984, GrS 4/82 – Folgen und Folgerungen, DStR 1985 S. 163; *Schnädter*, Verschärfte

Anforderungen in der BFH-Rechtsprechung für den Ausschluß einer Liebhaberei?, Stbg. 1985 S. 76; *Schubmann*, Liebhaberei aus der Sicht der neuesten BFH-Rechtsprechung, StLex., 3. 2. 27 (1985); *Schulze-Osterlob*, Die Qualifikation der Einkünfte einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, DStZ 1985, S. 315; *ders.*, Gemeinschaftliche Einkünfteerzielung oder Liebhaberei, FR 1985 S. 197; *Terhart*, Investitionsrechnung zur Feststellung der Liebhaberei, B 1985 S. 2587; *o. V.*, Vorläufigkeit und Liebhaberei; KÖSDI 1984 S. 5707; *o. V.*, Liebhaberei und Gewinnerzielung, FR 1985 S. 498; *Günther*, Liebhaberei im ESt, StSem. 1986 S. 60; *Hutter*, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung der Liebhaberei, NSt. 1986, Liebhaberei Darst. 1 (15. 1. 86); *Risse*, Notiz zum Stand der Gesundheit des Gewinnstrebens, BB 1986 S. 1615; *Rödler*, Die Beurteilungseinheit bei der Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht mittels „Totalerfolg“, 1986 S. 2241; *Söffing*, Gewinnerzielungsabsicht, NWB. F. 3 S. 6257 (1986); *Stache*, RWP SG 5.1. S. 273 (Dez. 86); *Fischer*, Zur Problematik des Begriffs „Liebhaberei“, B 1987 S. 1713; *Risse*, Zur Problematik der Gewinnerzielungsabsicht, BB 1987 S. 1574; *Speich*, Liebhaberei im Steuerrecht, NWB F. 3 S. 6399 (1987); *Wolff-Diepenbrock*, Sammeln, Sammlung und Steuern, DStR 1987 S. 7; *Günther*, Ausübung einer Tätigkeit aus persönlichen Gründen, BP 1988 S. 211; *ders.*, Gewerbebetrieb oder Liebhaberei?, StWa. 1988 S. 163; *Theisen*, Die Gewinnerzielungsabsicht als Besteuerungsmerkmal unternehmerischen Handelns, StuW 1988 S. 39; *Drosdzol*, Grenzen der steuerlich relevanten Tätigkeit im Einkommen- und Umsatzsteuerrecht, DStZ 1989 S. 532; *Jakob/Hörmann*, Einkünfteerzielungsabsicht oder Liebhaberei im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, FR 1989 S. 665; *Schubmann*, Liebhaberei im StRecht, StStud. 1989 S. 39; *Jakob/Hörmann*, Zur Einkünfteerzielungsabsicht bei gemeinsamer wirtschaftlicher Betätigung, FR 1990 S. 33.

Weiteres Schrifttum zur Liebhaberei: Bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft s. Anm. 441, bei Einkünften aus Gewerbebetrieb s. Anm. 442, bei Einkünften aus selbständiger Arbeit s. Anm. 443, bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung s. Anm. 446; zur Liebhaberei im österreichischen EStRecht: *Zorn*, Liebhaberei in Rspr. u. Verwaltungspraxis, ÖStZ 1989 S. 261.

A. Allgemeine Erläuterungen zur Liebhaberei

I. Überblick zur Liebhaberei

350

Liebhaberei ist nach BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84 (BStBl. S. 751, 764) eine Betätigung oder Vermögensnutzung, die ohne Einkünfteerzielungsabsicht ausgeübt wird (s. Anm. 370). 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. 371). Für die Gewinneinkünfte ergibt sich das Erfordernis der „Gewinnerzielungsabsicht“ darüber hinaus aus § 15 Abs. 2.

Voraussetzungen der Liebhaberei wurden durch die Rspr. im Laufe der Zeit entwickelt und durch BFH GrS 4/82 (aaO) präzisiert:

- Voraussetzung ist fehlende Einkünfteerzielungsabsicht (s. Anm. 376),
- Einkünfteerzielung meint die Erzielung eines Totalgewinns bzw. eines Totalüberschusses (s. Anm. 381),
- Einkünfteerzielungsabsicht ist als inneres (subjektives) Merkmal aus äußeren (objektiven) Umständen (Beweisanzeichen) abzuleiten (s. Anm. 410–424),
- dies erfordert eine Zukunftsprognose (s. Anm. 400).

Rechtsfolge der Liebhaberei ist, daß negative Einkünfte nicht ausgeglichen werden können, positive Einkünfte nicht zu versteuern sind (s. Anm. 428).

II. Rechtsentwicklung der Liebhaberei in der Rechtsprechung

Schrifttum: *Felix*, DStZ 1965 S. 327; *Koether*, DStR 1971 S. 624; *M. Hoffmann*, StWa. 1974 S. 98; *Job*, Die steuerrechtliche Liebhaberei, Diss. jur. Bochum 1977; *Leingärtner*, FR 1979 S. 106; *Schubmann*, BP 1979 S. 52; *Job*, AG 1980 S. 100; *v. Geblen*, Die Abgrenzung von Liebhaberei u. estl. relevanter Betätigung aus betriebsw. Sicht, Köln 1989, S. 13–45.

351 1. Überblick

Begriff (s. Anm. 370), Voraussetzungen (s. Anm. 375) und Rechtsfolgen (s. Anm. 428) der Liebhaberei wurden von der Rspr. durch Auslegung und Rechtsfortbildung (s. Anm. 371) entwickelt. Maßgebendes Kriterium ist dabei die in § 2 Abs. 1 verankerte Einkünfteerzielung (s. Anm. 371). Die Auffassung darüber, ob die Beurteilung sich nach subjektiven oder objektiven Merkmalen zu richten habe (s. u.), hat dabei ebenso geschwankt wie die Antwort auf die Frage, worauf die Einkünfteerzielung gerichtet sein müsse (auf Einkünfte iSd. steuerlichen Ermittlungsvorschriften oder auf sonstige Vorteile, s. u.), ferner die Entscheidung, auf welche Dauer und in welchem Umfang positive Einkünfte erzielt werden müssen (s. u.). Eine (hoffentlich endgültige) Klärung hat erst BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84 (BStBl. S. 751, 764 ff.) gebracht (s. Anm. 355).

Wechsel zwischen subjektiver und objektiver Beurteilung in der Rechtsprechung: Ob eine Tätigkeit des Stpfl. Liebhaberei ist, läßt sich auf verschiedene Weise prüfen (wie auch FG Berlin v. 3. 5. 76, EFG S. 597 Nr. 605, rkr., darlegt):

- ▷ *subjektiv*, dh. nur nach dem Vorliegen oder Fehlen einer Gewinn- oder Einnahmemeüberschußerzielungsabsicht 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 rechtlich 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 obj. Gewinnmöglichkeit in den späteren RFH-Entscheidungen und in der BFH-Rspr. (s. Anm. 353 und 354) zu einer „gemischten“ Beurteilung in der Entscheidung des Großen Senats v. 25. 6. 84 (aaO) und der sich anschließenden BFH-Rspr. (s. Anm. 355). Diese neuere Rspr. stellt zwar auf rein subjektive Merkmale ab, fordert dafür aber obj. Beweisanzeichen (BFH GrS 4/82 aaO, s. dazu Anm. 410–424); sie hatte bereits vereinzelt Vorläufer in der RFH- und BFH-Rspr. (s. Anm. 353 und 354).

Wechselnde Auffassungen zum Gewinnbegriff in der Rspr.: „Gewinn“, auf den sich die Gewinnerzielungsabsicht bezieht, kann aufgefaßt werden:

- als Vermögensmehrung, die sich in einer nach steuerlichen Grundsätzen ermittelten Betriebsvermögensmehrung zeigt (BFH I R 72/69 v. 28. 10. 70, BStBl. 1971 S. 247), oder

– als allgemeiner wirtschaftlicher Vorteil, der auch in einer Steuerersparnis bestehen kann (so noch BFH GrS 10/70 v. 17. 1. 72, BStBl. S. 700).

BFH GrS 4/82 (aaO S. 766) hat die letztere Auffassung aufgegeben und verlangt eine Betriebsvermögensmehrung in Gestalt eines Totalgewinns.

Wechselnde Auffassungen über den Umfang der auf Dauer erforderlichen Einkünfteerzielung: Nach der RFH- und BFH-Rspr. war es ausreichend, wenn ein Betrieb wenigstens einen bescheidenen Gewinn abwarf.

RFH v. 24. 6. 42, RStBl. S. 890; BFH IV R 36/68 v. 23. 1. 69, BStBl. S. 340 mwN; IV R 57/68 v. 18. 12. 69, BStBl. 1970 S. 377.

Seit der Entscheidung des Großen Senats v. 25. 6. 84 (GrS 4/82, aaO) fordert die BFH-Rspr. dagegen einen Totalgewinn bzw. Totalüberschuß auf die Gesamtlebensdauer des Betriebes bzw. die Nutzungsdauer der Investition (s. Anm. 388): 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. 395).

2. Rechtsprechung des preußischen Oberverwaltungsgerichts

352

Das preuß. 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 S. 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, Bd. 3 S. 150 betr. Jagd, beide Entscheidungen auch zitiert RStBl. 1926 S. 195; OVGSt. Bd. 12 S. 151 betr. Bienenzucht, die nicht als Nebenbetrieb der Land- und Forstwirtschaft betrieben wurde).

3. Rechtsprechung des RFH

353

Subjektive Beurteilung in der älteren RFH-Rspr.: Bis etwa 1934 erfolgte die Beurteilung durch den RFH nach subjektiven Kriterien, dh. nach den Absichten des Stpfl.

Im Falle RFH v. 18. 2. 25 (Slg. Bd. 15 S. 291) hatte ein Kunstmaler nach langer Unterbrechung seine Tätigkeit wieder aufgenommen; seine Betriebsausgaben 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 u. 1922 verlangten) „ernstlich zur Erzielung von Einnahmen“ gemacht, sondern „zur Befriedigung persönlicher Bedürfnisse“, „aus Liebhaberei“.

Aus dem Zweck des EStG, dem Reich Einnahmen zu verschaffen, folgerte RFH v. 14. 3. 29 (RStBl. S. 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 noch *M. Hoffmann*, StWa. 1974 S. 97 und wieder BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751, 766; s. Anm. 371), sondern auf Gewinnstreben als Tatbestandsmerkmal der Einkunftsarten abgestellt.

Weitere Entscheidungen mit subj. Beurteilung: RFH v. 24. 2. 26, RStBl. S. 194; v. 8. 2. 28, Slg. Bd. 23 S. 35 (betr. Aufwendungen für das eigene Haus, die über den Wohnzweck hinausgehen); v. 24. 4. 29, StuW Nr. 626 (Weiterführung eines verlustbringend gewordenen landw. Betriebs in der Hoffnung auf eine Besserung der Wirtschaftslage bildet keine Liebhaberei); v. 19. 2. 30, RStBl. S. 306 (Anschaffung eines landw. Betriebs als Kapitalanlage und zur Beschaffung von Lebensmitteln); v. 9. 4. 30, RStBl. S. 364 (Gestüt und Rennstall kein Gewerbebetrieb, da dieser begrifflich Gewinnerzielungsabsicht voraussetzt).

Objektive Beurteilung in der späteren RFH-Rspr.: Seit RFH v. 24. 1. 34 (RStBl. S. 501) wurde in der RFH-Rspr. idR der Standpunkt vertreten (Ausnahmen s. u.), maßgebend sei grundsätzlich nur die objektive Gewinnmöglichkeit, nicht die Gewinnerzielungsabsicht des Stpfl.:

Die Rechtfertigung der Rspr. zur Liebhaberei erfolgte auch im RFH-Urteil v. 24. 1. 34 (aaO) wie früher (s. o.). Die Beurteilung sollte jedoch nunmehr grundsätzlich nur nach objektiven Merkmalen erfolgen. Liebhaberei sei nicht gegeben, wenn der Betrieb nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen bewirtschaftet werde. Eine solche Bewirtschaftung liege vor, wenn die Betriebsausgaben 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 bei, 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 entschiedenen 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“ steuerlich zu erschweren.

Die objektive Beurteilung wurde grundsätzlich beibehalten. Betont objektiv zB RFH v. 13. 10. 37 (RStBl. S. 1232):

„Nicht der Wille des Stpfl. 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. 34, Kartei EStG 1925 § 6 Abs. 1 Nr. 1 R. 13; v. 11. 4. 34, StuW Nr. 296; v. 21. 11. 35, RStBl. 1936 S. 216; v. 21. 7. 37, StuW Nr. 507; v. 22. 3. 39, StuW Nr. 322; v. 24. 6. 42, RStBl. S. 890 (es kommt nicht auf den angeblichen oder tatsächlichen Willen des Stpfl. an); v. 20. 1. 44, RStBl. S. 366.

Die objektive Beurteilung wurde in einer Reihe von Entscheidungen *politisch motiviert*:

RFH v. 15. 3. 39 (RStBl. S. 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 Volksschauung. Dieser würde es widersprechen, wenn die zwecks vorübergehender Bewirtschaftung des Betriebs entstandenen Verluste zum Abzug zugelassen würden. Ebenso RFH v. 24. 6. 42 (RStBl. S. 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 Rspr. des RFH:

► *Kumulative subjektiv/objektive Beurteilung*: Subjektive und objektive Beurteilung werden verschiedentlich annähernd gleichrangig nebeneinander (kumulativ, s. Anm. 354) genannt.

RFH v. 14. 3. 29 (RStBl. S. 329 u. 519): Beurteilung „nach allgemeinen Erfahrungssätzen“ und nach der „subjektiven Einstellung des Pflichtigen“ 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. 29 (StuW Nr. 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, scheide aus; blieben die Gewinnerwartungen vergeblich, so liege „ein Fehlschlag eines riskanten Geschäfts vor“; v. 20. 11. 29 (StuW 1930 Nr. 240): Wesentliche Merkmale für eine einkstpf. Tätigkeit sind das ernsthafte Streben nach Erzielung von Einkommen iS eines Gewinns bzw. Einnahmeüberschusses und der objektive Umstand, daß dieses Streben wirtschaftlich Erfolg haben kann; v. 15. 7. 31, StuW Nr. 947. Auch nachdem der RFH mit dem Urteil v. 24. 1. 34 (RStBl. S. 501) zur grundsätzlich 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. 34, Kartei EStG 1934 § 13 Abs. 1 Ziff. 1 R. 1; v. 9. 10. 35, RStBl. 1936 S. 200 (vollständig wiedergegeben Kartei EStG 1934 § 13 Abs. 1 Ziff. 1 R. 9); v. 21. 11. 35, RStBl. 1936 S. 203; v. 26. 2. 36, RStBl. S. 601; v. 26. 5. 37, StuW Nr. 419. RFH v. 14. 7. 37 (StuW Nr. 465) zitiert wörtlich die Ausführungen v. 14. 3. 29 aaO, ohne die Änderung der Rspr. durch RFH v. 24. 1. 34 zu erwähnen. Auf die Entscheidung v. 14. 3. 29 stützt sich ferner RFH v. 17. 10. 40 (RStBl. 1941 S. 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. 34 (RStBl. S. 501, s. o.) bemerkt RFH v. 14. 10. 36 (RStBl. S. 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. 44 (RStBl. S. 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. 30 (RStBl. 1931 S. 107) und v. 21. 11. 35 (RStBl. 1936 S. 203): Die Ertraglosigkeit des landw. Betriebs wegen Personalkosten spricht gegen Gewinnerzielungsabsicht.

4. Rechtsprechung des BFH und der FG

354 a) Rechtsprechung vor BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84

Nur vereinzelt rein subjektive Beurteilung findet sich in der BFH-Rspr. und in einigen FG-Entscheidungen:

BFH I 221/62 S v. 2. 11. 65 (BStBl. 1966 S. 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. 54 (EFG 1955 S. 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. 54, EFG 1955 S. 67, rkr.); FG Münster v. 28. 11. 58 (EFG 1959 S. 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 irrige – Gewinnerwartung des Stpfl. entscheidend.

Rein objektive Beurteilung liegt zahlreichen Entscheidungen des BFH und der FG zugrunde:

BFH IV 374/55 v. 6. 6. 57, StRK EStG § 13 R. 48 = B S. 811; IV 193/58 U v. 17. 3. 60, BStBl. S. 324 (wie RFH v. 24. 6. 42); IV 25/60 v. 16. 5. 63, StRK EStG § 13 R. 139 = HFR 1964 S. 194; I R 123/68 v. 4. 3. 70, BStBl. S. 470; IV R 88/76 v. 22. 11. 79, BStBl. 1980 S. 152; IV R 182/78 v. 6. 3. 80, BStBl. S. 718; FG Nürnberg v. 28. 10. 58, EFG 1959 S. 196, rkr.; FG Hamb. v. 29. 5. 72, EFG S. 578, bestät.; FG Münster v. 21. 8. 75, EFG 1976 S. 126, aufgehoben; FG Düss. v. 25. 3. 76, EFG S. 597 Nr. 606, rkr.; Hess. FG v. 21. 8. 80, EFG S. 600, rkr. betr. Wochenendhaus.

Gemischt objektive/subjektive Beurteilung:

► *Kumulative subjektiv/objektive Beurteilung* findet sich in einigen FG-Entscheidungen:

FG Stuttgart v. 28. 2. 52 (DStR 1953 S. 20, Leitsatz; ausführlicher wiedergegeben StWa. 1952 S. 135) nimmt Liebhaberei dann an, wenn sowohl Gewinnstreben als auch Gewinnmöglichkeit fehlen; ebenso FG Karlsr. v. 26. 11. 54, EDStZ 1955 S. 50; FG Berlin v. 3. 5. 76, EFG S. 597 Nr. 605, rkr.

Differenzierend nach der Art der Tätigkeit Nds. FG v. 24. 3. 76 (EFG S. 483 betr. Reisejournalistin, bestät. BStBl. 1980 S. 152): Bei Gewerbe sowie bei Land- und Forstwirtschaft 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 Beweisanzeichen für das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht sprächen, um deren Ermittlung es „im Endergebnis“ gehe. BFH VIII R 81/79 v. 21. 10. 80 (BStBl. 1981 S. 452) hält Liebhaberei bei den Einkünften aus VuV für selten.

► *Objektive Kriterien als Beweisanzeichen für subjektive Beurteilung:* Diese Auffassung findet sich in einigen alten BFH-Entscheidungen angedeutet und wurde durch die FG-Rspr. weiterentwickelt. Deutlich schließlich BFH VIII R 81/79 v. 21. 10. 80 (BStBl. 1981 S. 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-Rspr.: BFH I 25/55 U v. 28. 6. 55 (BStBl. S. 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 IV 69/63 v. 27. 6. 68 (BStBl. S. 815): Ob Liebhaberei vorliegt, „beurteilt sich nicht nach der subjektiven Auffassung des Stpfl.“, 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 Sinn einer objektiven Beurteilung, Gewinnerzielungsabsicht und Bewirtschaftung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen genügen nicht, der Betrieb müsse auch auf Dauer mit Gewinn arbeiten können, BFH IV R 113/73 v. 18. 3. 76, BStBl. S. 485). BFH VIII R 134/78 v. 22. 1. 80 (BStBl. S. 447) betr. Wohnung im eigenen Haus: Ein langfristiger Überschuß der Werbungskosten kann (objektiv) den Schluß rechtfertigen, daß die Aufwendungen (subjektiv) nicht durch das Streben nach Einnahmen veranlaßt sind. Ähnlich widersprüchlich BFH IV R 36/68 v. 23. 1. 69, BStBl. S. 340 u. IV R 57/68 v. 18. 12. 69, BStBl. 1970 S. 377 (objektive Verhältnisse – Rechnen des Stpfl. mit Gewinn).

FG-Rspr.: FG München v. 12. 8. 55 und 29. 7. 55, EDStZ S. 531 und 533; FG Berlin v. 30. 8. 66, EFG 1967 S. 127, rkr.; FG Hamb. v. 21. 6. 67, EFG S. 606, rkr.; FG Ba.-Württ./Stuttg. v. 27. 3. 74, EFG S. 362 (bestät. BStBl. 1975 S. 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. 74 (EFG 1975 S. 194, rkr.): Der Stpfl. muß bei objektiver Betrachtung mit einem wenigstens bescheidenen Nutzen rechnen.

Deutlich FG München v. 21. 5. 53 (EDStZ S. 534): „Es müssen die Umstände, die zur Annahme führen, daß dem Betriebsinhaber an einer Gewinnerzielung nichts gelegen ist, ganz zweifelsfrei auf das Fehlen der Gewinnabsicht hinweisen“; FG Rhld.-Pf. v. 31. 3. 77 (EFG S. 358, rkr.): Da „die wirtschaftlichen Vorstellungen und Absichten des Stpfl. meist nur schwer nachprüfbar sind“, sind sie „im Zweifel aus den objektiven Gesamtumständen des Einzelfalls zu erschließen“; FG Berlin v. 14. 6. 77 (EFG 1978 S. 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. 78, EFG 1979 S. 226, rkr.; FG Düss./Köln v. 28. 3. 79 (EFG S. 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. 79 (EFG 1980 S. 188, nrkr., betr. Modeboutique); FG Düss. v. 17. 4. 80 (EFG S. 590, nrkr.): Ein nachhaltiger Überschuß der Ausgaben über die Einnahmen bei KapVerm. spricht gegen die Absicht der Erzielung von Einkünften aus KapVerm. und für eine einkstl. unbeachtliche Vermögensanlage.

b) Rechtsprechung seit BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84

355

BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84 (BStBl. S. 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 Liebhaberei 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 statt dessen von persönlichen (nicht wirtschaftlichen) Motiven leiten läßt (s. Anm. 376, 377);
- Einkünfteerzielungsabsicht ist die Absicht, einen Totalgewinn bzw. Totalüberschuß im steuerrechtlichen Sinn zu erzielen (s. Anm. 381);
- die Absicht, Steuerminderungen durch Steuervorteile zu erzielen, reicht nicht aus (s. Anm. 377);
- die Absicht, einen Totalgewinn bzw. -überschuß zu erzielen, muß als inneres Merkmal aus äußeren, objektiven Beweisanzeichen abgeleitet werden (s. Anm. 410–424);

– dies erfordert eine in die Zukunft gerichtete und langfristige Beurteilung (s. Anm. 400) für den jeweiligen VZ (s. Anm. 402), wofür die Verhältnisse eines bereits abgelaufenen Zeitraums wichtige Anhaltspunkte bieten können (s. Anm. 404).

Die Rspr. seit BFH GrS 4/82 (aaO) bewegt sich auf derselben Linie, nachdem im Schrifttum teilweise Zweifel geäußert worden waren, ob der Große Senat die Grundsätze über die Voraussetzung einer Liebhaberei tatsächlich geändert habe (so noch *Schulze/Osterlob*, FR 1985 S. 197, 204). *Kanzler* sah eine Divergenz zwischen den ersten Entscheidungen des IV. Senats (betr. Reitschule und Gestüt, s. u.), die mehr die Kontinuität der Rspr. betonten, und des VIII. Senats (betr. Gästehaus, s. u.), der die Neuierung der subj. Beurteilung hervorhob; die drohende Divergenz dürfte aber seit der Entscheidung des VIII. Senats (betr. Getränkegroßhandel, s. u.) überwunden sein (vgl. zum ganzen *Kanzler*, FR 1987 S. 78).

BFH IV R 139/81 v. 15. 11. 84, BStBl. 1985 S. 205 (Reitschule); VIII R 59/82 v. 13. 12. 84, BStBl. 1985 S. 455 (Gästehaus); IV R 8/84 v. 14. 3. 85, BStBl. S. 424 (Erfinder); IV R 25/82 v. 21. 3. 85, BStBl. S. 399 (Gestüt); IV R 84/82 v. 23. 5. 85, BStBl. S. 515 (Schriftsteller); IV R 149/83 v. 26. 6. 85, BStBl. S. 549 (Forstbetrieb); III R 193/81 v. 13. 9. 85, BFH/NV 1986 S. 278 (3 ha Weideland); IX R 32/80 v. 24. 9. 85, BFH/NV 1986 S. 449 (Zweitwohnung); VIII R 4/83 v. 19. 11. 85, BStBl. 1986 S. 289 (Großhandel); IV R 178/83 v. 28. 11. 85, BStBl. 1986 S. 293 (Pferdezucht); IX R 7/79 v. 21. 1. 86, BStBl. S. 394 (Zweifamilienhaus); IV R 137/84 v. 24. 7. 86, BStBl. S. 808 (Land- und Forstwirtschaft, § 13a); IX R 111/86 v. 31. 3. 87, BStBl. S. 668; IX R 112/83 v. 31. 3. 87, BStBl. S. 774; IX R 143/86 v. 11. 8. 87, BFH/NV 1988 S. 292 (sämtl. Mietkaufmodell); III R 273/83 v. 28. 8. 87, BStBl. 1988 S. 10 (Motorboot); I R 315/83 v. 2. 9. 87, BFH/NV 1988 S. 300 (Motorsegler); IX R 104/83 v. 1. 12. 87, BFH/NV 1989 S. 99 (Ferienwohnung); IV R 148/85 v. 28. 1. 88, BFH/NV S. 627; I R 264/83 v. 3. 2. 88, BFH/NV 1989 S. 388 (Wasserwerk); IV R 90/85 v. 3. 3. 88, BFH/NV 1989 S. 91 (zwei Ackerbau- und Viehzuchtbetriebe von zus. 130 ha); IV R 62/88 v. 19. 1. 89, StRK EStG 1975 § 13 Allg. R. 11 (Obstplantage mit Kiwizucht).

Das Schrifttum analysiert den Großen Senat idR zustimmend (vgl. das Schrifttum vor Anm. 350). Die Kritik richtet sich im wesentlichen gegen die Begründung mit dem fiskalischen Zweck, s. Anm. 371, und gegen die Ermittlung des Totalerfolges nach stl. Grds. (vgl. *Jakob/Hörmann*, FR 1989 S. 665 u. *dies.*, FR 1990 S. 30; *Theisen*, StuW 1988 S. 39).

III. Bedeutung der Liebhaberei

Die Rspr. zur Liebhaberei (s. Anm. 351–355) verfolgt ersichtlich das Ziel, die Erwerbs- und Privatsphäre voneinander abzugrenzen (s. Anm. 371). Zu Recht wird man darin einen Ausfluß des Leistungsfähigkeitsprinzips sehen können (s. Anm. 371): Auf der Ebene der beiden Komponenten der Erwerbseinkünfte, der Einnahmen und Aufwendungen (s. Anm. 137) wird diese Abgrenzung durch das einheitlich geltende Veranlassungsprinzip gesichert; danach müssen steuerbare Einnahmen und abziehbare Aufwendungen durch eine der Einkünfteerzielung dienende Leistung veranlaßt sein (s. Anm. 137). Um die Leistungsbeziehung selbst geht es beim Thema Liebhaberei: Nur solche Tätigkeiten oder Vermögensnutzungen fallen unter die Tatbestände des § 2 Abs. 1 Nr. 1–7 iVm. §§ 13–24, die der Erzielung positiver Einkünfte dienen (s. Anm. 371).

Fehlt es bei einer Leistungsbeziehung, die der Art nach unter einen der Einkünfteartbestände fällt, an dieser Einkünfteerzielungsabsicht, so sind die damit in Zusammenhang stehenden Einnahmen und Aufwendungen und damit die negativen, aber auch die positiven Einkünfte erstlich unerheblich: positive Einkünfte unterliegen nicht der ESt., negative Einkünfte dürfen nicht ausgeglichen werden (s. Anm. 428).

IV. Geltungsbereich der Liebhaberei

1. Persönlicher Geltungsbereich

357

Einkommensteuerpflichtige: Die Rspr. zur Unbeachtlichkeit von Einkünften aus sog. Liebhabereitätigkeiten knüpft an die Tatbestände der Einkünftearten des § 2 Abs. 1 Nr. 1–7 an und gilt für alle beschr. und unbeschr. stpfl. natürlichen Personen (über PersGes. s. u. Anm. 359). Dies folgt uE schon daraus, daß § 2 Abs. 1 Satz 1 die „Erzielung“ von Einkünften als Steuergegenstand nennt (s. Anm. 57).

Körperschaftsteuerpflichtige: Auch für sie gilt das Erfordernis der Einkünfteerzielungsabsicht, das folgt uE aus der Verweisung in § 8 Abs. 1 KStG auf das EStG, soweit nicht – wie bei Betrieben gewerblicher Art – die Einnahmeerzielungsabsicht genügt (§ 4 Abs. 1 KStG; zur GewSt. s. Anm. 364).

Fraglich kann nur sein, 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 IV 117/60S v. 7. 11. 63, BStBl. 1964 S. 181 (betr. Jagdpachtkosten einer AG); I 221/62S v. 2. 11. 65, BStBl. 1966 S. 255; I R 123/68 v. 4. 3. 70, BStBl. S. 470 (beide betr. Gestüt). Liebhaberei bei KapGes. würde auch späterhin incidenter bejaht: vgl. BFH I R 180/74 v. 7. 7. 76, BStBl. S. 753, 754; I R 88/77 v. 24. 9. 80, BStBl. 1981 S. 108, 109; VIII R 353/82 v. 30. 6. 87, BStBl. 1988 S. 418, 420. Der BGH schloß sich dem an (BGH v. 28. 1. 87, DStR 1987 S. 209 = BB 1987 Beilage zu Heft 9).

Das Schrifttum ist geteilter Auffassung: Zust. *Pott*, StuW 1979 S. 321; *Job*, AG 1980 S. 100; *Bayer*, Die Liebhaberei im StR, Tübingen 1981 S. 105–107; *Gonella*, FR 1980 S. 621; *Döllner*, vGA u. VE bei KapGes., 2. Aufl. 1990 S. 43 ff.; aA *Knobbe-Keuk*, Bil. u. UnternehmensStR, 6. Aufl., Köln S. 504; *Pezger*, Die VGA im KStR, Köln 1986 S. 78 ff.; *Wassermeyer*, B 1987 S. 1114 f.; *Lobaus*, StuW 1989 S. 358.

Die Rechtslage ist unübersichtlich: Für die Zeit seit Inkrafttreten des KStG 1977, dh. für § 8 Abs. 2 KStG hielt der BFH die Frage für ernstlich zweifelhaft (BFH I R 58/86 v. 4. 2. 87, BStBl. 1988 S. 215, 218). Er ließ dann aber die Frage sowohl für § 8 Abs. 2 KStG als auch für § 16 KStDV 1968 offen (vgl. BFH I R 126/85 v. 25. 11. 87, BStBl. 1988 S. 220, 221 betr. Betrieb gewerblicher Art!). Für den Spezialbereich der Emissionskosten bejahte schließlich BFH I R 56/84 v. 26. 7. 89 (BStBl. 1990 S. 1027), daß KapGes. eine außerbetriebliche Sphäre haben. Für Liebhaberei bei einer GmbH und gleichzeitig Annahme von vGA an Gesellschaften FG Bremen v. 26. 11. 87 (EFG 1988 S. 133, Rev. eing.).

2. Sachlicher Geltungsbereich

358

Steuerarten: Die Rspr. zur Liebhaberei gilt für die ESt. und KSt. (s. o. Anm. 357), ferner für die GewSt. (s. Anm. 365), und zwar auch für Betriebe

gewerblicher Art iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG, die – um gewstpfl. zu werden – mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden müssen.

Vgl. BFH I R 102/81 v. 22. 8. 84, BStBl. 1985 S. 61 betr. GewStPfl. eines Wasserversorgungsverbandes; I R 264/83 v. 3. 2. 88, BFH/NV 1989 S. 388 betr. kommun. Wasserwerk.

Einkunftsarten: Die Rspr. zur Liebhaberei gilt für alle Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1; sie wird praktisch 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 VerlustzuweisungsGes. Dagegen besteht bei Gewerbebetrieben ein erster Anschein der Gewinnerzielungsabsicht (s. Anm. 362); bei nicht-selbständiger Arbeit ist Liebhaberei selten (s. Anm. 444).

359 3. Anwendung auf Personengesellschaften

Schrifttum: *Grob*, Gewinnerzielungsabsicht und Mitunternehmerschaft, B 1984 S. 2424, 2427; *Herzig/Kessler*, Die begrenzte StRechtsfähigkeit von Personenmehrheiten, DB 1985 S. 2476, 2528; *Schulze-Osterlob*, Gemeinschaftliche Einkunftszielung oder Liebhaberei, FR 1985 S. 197; *Beierl*, Die Einkünftequalifikation bei gemeinsamer wirtschaftlicher Betätigung im EStR, Berlin 1987 S. 20ff.; *Jakob/Hörmann*, Zur Einkünftezielungsabsicht bei gemeinsamer wirtschaftlicher Betätigung, FR 1990 S. 33; *Pferdmenges*, Einkünftezielungsabsicht, Düsseldorf 1990 S. 179 ff.

Da die PersGes. – wenn sie Außengesellschaft ist – nach der Rspr. des BFH Subjekt der Einkünftezielung ist (vgl. BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751), muß sie selbst durch ihre Tätigkeit (dh. durch die Tätigkeit der Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit) den Tatbestand einer Einkunftsart des § 2 Abs. 1 Nr. 1–7 iVm. §§ 13–24 erfüllen. Da zu den Tatbestandsmerkmalen auch die Einkünftezielungsabsicht gehört, muß diese PersGes. selbst mit Einkünftezielungsabsicht tätig werden (vgl. BFH GrS 4/82 aaO S. 765; zust. *Schulze-Osterlob*, FR 1985 S. 197).

Mitunternehmerschaften:

- ▶ **Gewinnerzielungsabsicht der PersGes.:** Die Gewinnerzielungsabsicht muß bei der PersGes. vorliegen (s. o.) und auf eine Mehrung des Betriebsvermögens 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 GrS 4/82 aaO S. 765/66). Es kommt dabei auf einen betrieblichen Totalgewinn (s. Anm. 385) von Beginn bis zum Ende der steuerrechtl. Tätigkeit der PersGes. an, unabhängig von einem Gesellschafterswechsel (BFH GrS 4/82 aaO S. 766). Ist nur wegen der Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens mit einem Totalgewinn, ansonsten aber mit einem Totalverlust zu rechnen, so sollen nur die betreffenden Gesellschafter Mitunternehmer eines Gewerbebetriebes sein; bei zweigliedrigen PersGes. soll eine Mitunternehmerschaft entfallen (vgl. *Grob*, B 1984 S. 2428; *Schmidt/Glanegger*, § 2 Anm. 10 b). UE sind zwar Sondervergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 bei der Ermittlung des Totalgewinns der PersGes. einzubeziehen (da sie ihn zuvor gemindert hatten), nicht dagegen WG des SonderBetrV (aA *Schulze-Osterlob* aaO S. 198); denn SonderBetrV setzt einen Gewerbebetrieb voraus und kann ihn nicht erst begründen.
- ▶ **Gewinnerzielungsabsicht des einzelnen Gesellschafters:** Um Mitunternehmer zu sein, muß der einzelne Gesellschafter Mitunternehmerisiko tragen, damit ihm Gewinn- bzw. Verlustanteile an dem (mit Gewinnerzielungsabsicht betriebenen) Unternehmen zugerechnet werden können. Im Unterschied zur Einkünfteziel-

lungsabsicht als subjektives Merkmal (s. Anm. 376) kommt es für das Mitunternehmerisiko nach Auffassung des Großen Senats allein auf die objektive Möglichkeit zur Teilhabe an einer Betriebsvermögensmehrung an, ein subj. Element ist darin nicht enthalten (BFH GrS 4/82 aaO S. 770). Die spätere Rspr. (vgl. BFH IV R 13/83 v. 28. 11. 85, BFH/NV 1986 S. 332; FG Hambg. v. 29. 1. 88, EFG 1988 S. 561) und ein Teil des Schrifttums verlangen dagegen Gewinnerzielungsabsicht auch auf der Ebene des einzelnen Mitunternehmers (vgl. *Grob*, B 1984 S. 2427; *Jakob/Hörmann*, FR 1990 S. 33 ff.).

Vermögensverwaltende PersGes.:

► *Einkünfteerzielungsabsicht der PersGes.:* Für vermögensverwaltende PersGes. gilt – falls sie Außengesellschaften sind – Entsprechendes wie für Mitunternehmer-schaften. Auch sie sind Subjekt der Einkünfterzielung: Der Überschuß der bei der PersGes. (zB einer Immobilien KG) zu- bzw. abgeflossenen Einnahmen und Werbungskosten (§§ 8, 9, 11) ist den Gesellschaftern zuzurechnen (BFH GrS 4/82 aaO S. 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 IX R 111/86 v. 31. 3. 87, BStBl. S. 668/69), wobei allerdings steuerfreie Veräußerungsgewinne nicht einzubeziehen sind (BFH GrS 4/82 aaO S. 766).

► *Einkünfteerzielungsabsicht des einzelnen Gesellschafters:* Nach Auffassung der Rspr. ist im Anschluß an BFH GrS 4/82 (aaO) auch zu prüfen, ob der einzelne Gesellschafter aus seiner Beteiligung an der PersGes. auf Dauer gesehen nachhaltig Überschüsse zu erzielen beabsichtigt (so BFH IX R 103/85 v. 7. 4. 87, BStBl. S. 707, 710; IX B 70/88 v. 3. 3. 89, StRK EStG 1975 § 21 WK R. 72.).

PersGes. 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 (glA *Schmidt*, § 15 Anm. 41 b; aA evt. *Rödter*, B 1986 S. 2241). Eine PersGes. kann demzufolge ganz oder teilweise ohne estliche Relevanz tätig werden. Eine ohne Gewinnerzielungsabsicht tätige PersGes. erfüllt nicht den Tatbestand eines Gewerbebetriebes iSd. § 15 Abs. 2 und ist daher keine Mitunternehmer-schaft. Da ihr die Gewinnerzielungsabsicht fehlt, wird sie auch durch Beteiligung einer KapGes. nicht gem. § 15 Abs. 3 zur Mitunternehmerschaft (vgl. *Uelner u. Raupach*, JbFfStR 1988/89 S. 272 u. 295).

► *Private Sphäre einer PersGes.:* Da KapGes. ganz oder teilweise ohne Gewinnerzielungsabsicht tätig sein können (s. Anm. 357), hält es der BFH auch für möglich, daß eine PersGes. eine private Sphäre unterhält und zum handelsrechtlichen Gesamthandsvermögen gehörendes Privatvermögen hat (so BFH VIII R 353/82 v. 30. 6. 87, BStBl. 1988 S. 418, 420/21). In der Entscheidung BFH IV R 56/87 (v. 11. 5. 89, BStBl. S. 657) wurde dies damit begründet, daß es sich beim Gesellschaftsvermögen um gemeinsames Vermögen der Gesellschafter handele.

► *PersGes. ohne Einkünfteerzielungsabsicht (insbes. 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 „Gemeinschaftsunternehmen“ ihrer Gesellschafter nach dem sog. „Kostenübertragungsmodell“ arbeiten (vgl. *Uelner u. Raupach*, JbFfStR 1988/89 S. 272 u. S. 295).

Solche „Hilfs-gesellschaften“, die ohne eigene Einkünfteerzielungsabsicht tätig werden, verwirklichen estlich nicht selbst den Tatbestand einer Einkünfter-art, sie sind

kein stlich relevantes selbständiges Gebilde; vielmehr sind „alle von der Gesellschaft ergriffenen Maßnahmen . . . anteilmäßig den Gesellschaftern“ zuzurechnen (BFH IV R 133/85 v. 6. 2. 86, BStBl. S. 666, 668 betr. Grundstückerschließungsgesellschaft, in die Landwirte zur Durchführung des Umlegungsverfahrens Grundstücke ihres BetrV eingebracht hatten).

Vgl. weiter BFH IV R 172/69 v. 14. 4. 72, BStBl. S. 599, betr. gemeinsam betriebenes Flugzeug; OFD Frankfurt v. 26. 3. 82, StEK GewStG § 2 Abs. 1 Nr. 45 betr. Laborgemeinschaft; BdF v. 25. 3. 87, StEK EStG § 15 Nr. 156 betr. medizin. Gerätegemeinschaft; *Grob*, B 1984 S. 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. *Grob*, B 1984 S. 2427; VO zu § 180 Abs. 2 AO, BStBl. I 1987 S. 2; hierzu BdF v. 27. 2. 87, BStBl. I S. 362).

Hilfsgesellschaft idS ist auch die *Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung* (EWIV), da sie gem. Art. 3 Abs. 1 VO v. 25. 7. 85 (ABl. EG Nr. L 199/1; EWIV-AusführungsG v. 14. 4. 88, BStBl. I 1988 S. 514) nicht den Zweck verfolgt, für sich selbst Gewinn zu erwirtschaften (vgl. *Sass*, B 1985 S. 2266; *Krabbe*, B 1985 S. 2585; *Ganske*, B 1985 Beilage 20). Allerdings wird eine eigengewerbliche Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht im Einzelfall für möglich gehalten (BdF v. 15. 11. 88, DStZ/E S. 91 = DB 1989 S. 354, *Hamacher*, FR 1986 S. 557, 559).

Innengesellschaften sind nicht selbst Subjekt der Gewinnerzielung (BFH VIII R 364/83 v. 12. 11. 85, BStBl. 1986 S. 311, 313 betr. atyp. *stille Ges.*). 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 KapVerm. bezieht (§ 20 Abs. 1 Nr. 4).

V. Verfahrensfragen zur Liebhaberei

1. Beweisfragen

360 a) Beweiserhebung und Beweiswürdigung

Die Absicht der Gewinnerzielung (s. Anm. 376) ist eine innere Tatsache, die nur anhand äußerer Merkmale beurteilt werden kann (ständ. Rspr. seit BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751, 767; ausführlich dazu Anm. 410–424). Entscheidend ist nicht die objektive Eignung des Betriebs zur Erzielung eines Totalgewinns (zum Begriff „Totalgewinn“ s. Anm. 381; zur sog. objektiven Theorie und der Ablehnung durch die neuere Rspr. s. Anm. 365); die objektiven Verhältnisse sind lediglich Beweisanzeichen für die subjektiven Vorstellungen des Stpfl. in den zu beurteilenden VZ (so BFH VIII R 4/83 v. 19. 11. 85, BStBl. 1986 S. 289, 290); über Begriff und Bedeutung der Beweisanzeichen s. Anm. 400, über einzelne Beweisanzeichen s. Anm. 401–405.

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 Gewinnerzielungsabsicht sind insbes. Auskünfte des Stpfl. über seine Pläne (s. Anm. 360) von Bedeutung. Die FÄ ziehen bei der Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben idR landwirtsch. Sachverständige der FinVerw. zu. Als

Urkunden kommen insbes. Kalkulations- und Planungsunterlagen des Stpfl. sowie vom Stpfl. eingeholte Sachverständigengutachten (zB von Landwirtschaftsämtern) in Betracht. Über die eingeschränkte Bedeutung „der Sicht eines objektiven sachkundigen Beobachters“ wegen Maßgeblichkeit der subj. Sicht des Stpfl. s. Anm. 376.

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 VIII R 4/83 aaO). Ein Verstoß gegen die Grundsätze 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, nachhaltig 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 VIII R 4/83 aaO).

Der Bundesfinanzhof 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 IV R 138/78 v. 29. 10. 81, BStBl. 1982 S. 381, 382; IX R 111/86 v. 31. 3. 87, BStBl. S. 668, 669).

b) Beweislast

361

Für das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht besteht keine Beweisführungspflicht (*keine subjektive Beweislast*). Im Steuerrecht gilt grundsätzlich der Untersuchungsgrundsatz (§ 88 AO). Danach hat die Finanzbehörde 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 R 71/67 v. 5. 11. 70, BStBl. 1971 S. 220; X R 16/86 v. 15. 2. 89, BStBl. S. 462; *Tipke/Kruse*, § 88 AO Tz. 11 b). Das Finanzamt trägt grundsätzlich für alle steuerbegründenden bzw. steuererhöhenden Tatsachen die objektive Beweislast. Der Stpfl. hat die objektive *Beweislast* für steuermindernde bzw. steuerbegünstigende Tatsachen (zur Beweislast allg. s. Einf. ESt. Anm. 672).

Daraus folgt, daß ein Stpfl., der Verluste aus einer Einkunftsart geltend machen möchte, die Beweislast dafür trägt, daß es sich um eine steuerlich relevante Einkünfteerzielung handelt und nicht um Liebhaberei (BFH VIII R 4/83 v. 19. 11. 85, BStBl. 1986 S. 289).

Umgekehrt trifft das FA die Beweislast, wenn es Rechtsfolgen zu seinen Gunsten ableiten will (so BFH VIII R 4/83 aaO) und Gewinne besteuern möchte, während sich der Stpfl. auf Liebhaberei beruft.

Vgl. zB BFH I R 102/81 v. 22. 8. 84, BStBl. 1985 S. 61 betr. Gewinne eines Wasserversorgungsverbandes, der keine Gewinne erzielen sollte; BFH IV R 149/83 v. 26. 6. 85, BStBl. S. 549 betr. Gewinn aus der Veräußerung eines Privatwaldes von 0,7 ha als Bauerwartungsland; BFH III R 193/81 v. 13. 4. 85, BFH/NV 1986 S. 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.

c) Anscheinsbeweis

362

Der Anscheinsbeweis ist bei der Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht zulässig (s. u.). Er beruht auf der Erfahrung, daß gewisse typische Sachverhalte be-

stimmte Folgen auslösen oder daß umgekehrt bestimmte Folgen auf einen typischen Geschehensablauf hindeuten (*Tipke/Kruse*, § 96 FGO Tz. 11). 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 Gewinnerzielungsabsicht bedeutet dies, daß entweder der Stpfl. keine weiteren Beweise für das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht führen muß oder das FA ohne weitere Beweisanzeichen vom Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht 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 VII R 75/85 v. 14. 3. 89, BStBl. S. 534). Zum Nachweis der Gewinnerzielungsabsicht hält die Rspr. den Anscheinsbeweis für zulässig.

Vgl. BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751, 767; VIII R 4/83 v. 19. 11. 85, BStBl. 1986 S. 289; IX R 112/83 v. 31. 3. 87, BStBl. S. 774; kritisch zur Anwendbarkeit bei Willenserklärungen *Schellenberger*, DStR 1985 S. 170.

Entkräftung des Anscheinsbeweises: Der Anscheinsbeweis kann durch andere Beweise (objektive Beweisanzeichen, Hilfsstatsachen s. Anm. 410–424) bzw. durch Glaubhaftmachung entkräftet werden. Hierzu muß nur die ernsthafte Möglichkeit eines atypischen Geschehensablaufs dargelegt werden (BFH VIII R 4/83 v. 19. 11. 85, BStBl. 1986 S. 289; IX R 143/86 v. 11. 8. 87, BFH/NV 1988 S. 292); nicht erforderlich ist, daß das Gegenteil bewiesen wird (BFH VIII R 93/73 v. 13. 11. 79, BStBl. 1980 S. 69, 71). Gelingt es, den Anscheinsbeweis zu entkräften, so bleibt es bei der objektiven Beweislast des Beweisbelasteten (so BFH VIII R 4/83 aaO; s. ausführlich Anm. 363).

Anwendungsfälle des Anscheinsbeweises: Der Anscheinsbeweis wird von der Rspr. entweder allein aus der Art der Tätigkeit gefolgert (s. u. „*Großhandelsunternehmen*“ und „*Mietkauf*“) oder das FA wird vom Nachweis persönlicher Motive des Stpfl. bei obj. nicht zur Einkünfteerzielung geeigneter Tätigkeiten entbunden (s. u. „*Vercharterung eines Motorbootes*“).

► **Großhandelsunternehmen:** Bei einem Großhandelsunternehmen spricht der Beweis des ersten Anscheins dafür, daß diese mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden (BFH VIII R 4/83 v. 19. 11. 85, BStBl. 1986 S. 289 betr. Getränkegroßhandel). Nach *Söffing* (NWBF. 3 S. 6257 v. 26. 5. 86) kann diese Rspr. auf alle Unternehmen ausgedehnt werden (ablehnend o. V., HFR 1986 S. 236); o. V. (DStR 1986 S. 272) will den Anscheinsbeweis für das Vorliegen von Gewinnerzielungsabsicht auf alle Beschäftigungen angewendet wissen, die typischerweise dem Broterwerb dienen und somit keine „Spielerei“ sind.

► **Mietkauf:** Bei einem Mietkauf spricht der Beweis des ersten Anscheins gegen eine Gewinnerzielungsabsicht (BFH IX R 112/83 v. 31. 3. 87, BStBl. S. 774; IX R 143/86 v. 11. 8. 87, BFH/NV 1988 S. 292).

► **Vercharterung eines Motorbootes:** Die bei objektiver Ungeeignetheit des Handelns des Stpfl. zur Erzielung positiver Einkünfte grds. durch das FA zu prüfenden persönlichen Motive (s. o.) müssen bei Vercharterung eines Motorbootes nicht untersucht werden, wenn der Inhaber des Motorbootes selbst oder einer seiner nahen Angehörigen Inhaber eines Motorbootführerscheins ist (BFH III R 273/83 v. 28. 8. 87, BStBl. 1988 S. 10). Dann sollen nach der Lebenserfahrung die persönlichen Interessen und Neigungen eine Rolle spielen; zur Kritik hieran s. Anm. 450 „*Motorjachten*“. Nach o. V. (RWP SG 1.3 S. 61, S. 2347) gilt dies Urteil für alle „liebhabereiverdächtigen“ Aktivitäten.

► *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. 86, EFG S. 560, Rev. eingel.).

Kein Anscheinsbeweis für Gewinnerzielungsabsicht bei landwirtschaftl. Betrieben: Bei landwirtschaftlichen Betrieben spricht kein Beweis des ersten Anscheins für die Absicht der Gewinnerzielung (BFH IV R 90/85 v. 3. 3. 88, BFH/NV 1989 S. 91). „Fachfremde Stpfl. übernehmen einen landwirtschaftlichen Hof überwiegend aufgrund persönlicher Neigungen, selbst wenn damit nicht ein besonderes Interesse an der Pferdehaltung verbunden ist“ (so BFH IV R 90/85, aaO betr. zwei benachbarte ererbte Höfe von insges. 130 ha mit Rinder- und Schweinehaltung).

d) Anscheinsbeweis und Beweislast:

363

Gelingt die Widerlegung des Anscheinsbeweises (s. o. Anm. 362), so trägt derjenige die Beweislast, der sich zur Ableitung bestimmter Rechtsfolgen zB auf das Vorhandensein eines Gewerbebetriebes beruft (BFH VIII R 4/83 v. 19. 11. 85, BStBl. 1986 S. 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 VIII R 4/83 aaO; s. dazu Anm. 362) darauf, es bestehe der erste Anschein eines Gewerbebetriebes. 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 III R 273/83 v. 28. 8. 87, BStBl. 1988 S. 10, s. dazu Anm. 362) 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 GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 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 BFHE 125, 516, BStBl. II 1978, 620). In diesem Falle bleibt es bei der objektiven Beweislast des FA (BFH-Urteil vom 13. November 1979 VIII R 93/73, BFHE 129, 53, BStBl. II 1980, 69).“

Zu Recht deutet BFH VIII R 4/83 (aaO) die Formulierung des GrS wie folgt:

„Die Bemerkung des Großen Senats unter C IV 3 c bb zur objektiven Beweislast ist – wie sich aus der Bezugnahme auf das BFH-Urteil vom 13. November 1979 VIII R 93/73 (BFHE 129, 53, 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 in BFHE 129, 53, BStBl. II 1980, 69 – daraus Rechtsfolgen zu seinen Gunsten ableiten will.“

Zu Fällen dieser Art s. o. „*Beweislast*“ und hier Beispiel 1.

2. Verfahrensrechtliche Feststellung der Liebhaberei; Rechtsbehelfe

363 a

Entscheidung im Steuerfestsetzungsverfahren (§ 155 AO): Das FA setzt im Falle der Liebhaberei keine Einkünfte der betr. Art an, indem es in die entsprechende Spalte eine „Null“ einsetzt oder sie mit einem Strich ausfüllt. Diese Feststellung erwächst aber nicht in Rechtskraft und ist nicht selbständig anfechtbar

(§ 157 Abs. 2 AO). Der Stpfl. muß sich vielmehr im Einspruchsverfahren gegen den festgesetzten Steuerbetrag wenden. Lautet die ESt. auf „Null“, weil (auch ohne die Verluste aus Liebhaberei) kein positives zu versteuerndes Einkommen verbleibt, ist die Steuerfestsetzung des Jahres anzufechten, in der sich die Verluste aus der vom FA als Liebhaberei angesehenen Betätigung erstmalig auswirken können (über Verlustfeststellung ab VZ 1990 nach § 10 d Abs. 3 s. u.).

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 § 10 d Abs. 3 idF StReformG 1990 v. 25. 7. 88 (BGBl. I S. 1093; BStBl. I S. 224) ab, weil es Liebhaberei annimmt, dann kann der Stpfl. Verpflichtungsklage erheben mit dem Ziel, dem FA aufzugeben, einen Gewinn od. Verlust in bestimmter Höhe festzusetzen. 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 s. o.).

Ein solcher Bescheid ist auslegungsfähig (vgl. BFH IV R 178/83 v. 28. 11. 85, BStBl. 1986 S. 293, 294; dazu *Kanzler*, FR 1987 S. 80).

364 3. Vorläufige Festsetzung, Festsetzung unter Vorbehalt, Änderung von Steuerbescheiden

Die Frage nach den Änderungsmöglichkeiten von Steuerbescheiden 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 IV R 64/83 v. 25. 4. 85, BStBl. S. 648).

Die Bezeichnung „Liebhaberei“ als Grund für den Vorläufigkeitsvermerk hat BFH IV B 174/86 (v. 22. 12. 87, BStBl. 1988 S. 234) als ausreichend angesehen, uE zu Unrecht. Der BFH hat seine Auffassung unter Hinweis auf BFH IV R 8/84 (v. 14. 3. 85, BStBl. S. 424) damit begründet, daß die Gewinnerzielungsabsicht eine in die Zukunft gerichtete und langfristige Beurteilung erfordere. Auch nach BFH X R 109/87 v. 25. 10. 89 (BStBl. 1990 S. 278) sollen Unsicherheiten in der Beurteilung der Gewinn-/Überschußerzielungsabsicht grundsätzlich geeignet sein, den Erlaß vorläufiger EStBescheide zu rechtfertigen (zu dieser Entscheidung s. auch Anm. 411a). UE übersieht der BFH, daß die in die Zukunft gerichtete Beurteilung keine ungewisse Tatsache ist, sondern eine Schlußfolgerung, die auf gegenwärtigen Tatsachen (objektive Beweisanzeichen, s. Anm. 410) beruht. Bei der Beurteilung, ob Gewinnerzielungsabsicht vorliegt, kommt es nicht auf das tatsächlich in der Zukunft erzielte Ergebnis, sondern auf eine gegenwärtige Prognose an (ausführlich dazu Anm. 402, 404; vgl. Abschn. 134 b Abs. 1 Satz 2 EStR 1987). Ein Vorläufigkeitsvermerk kann uE nicht mit der Begründung erteilt werden, die weitere Entwicklung der Einkünfte müsse abgewartet werden, so aber (uE zu Unrecht) OFD Nürnberg v. 28. 4. 86 (DStR 1986 S. 562) mit der Begründung, daß erst nach Ablauf von mehreren Jahren die Frage, ob Liebhaberei vorliege, sich abschließend beantworten lasse. UE geht es aber nicht um eine abschließende Beantwortung eines größeren Gesamtzusammenhangs, sondern darum, ob im

jeweiligen VZ Gewinnerzielungsabsicht vorgelegen hat (so zu Recht o. V., KÖSDI 1984 S. 5707), um eine abschließende Beurteilung in jedem VZ, bei dem jeweils eine neue Zukunftsprognose ggf. unter Berücksichtigung der Erfahrung der Vergangenheit (s. Anm. 404) gestellt wird (überholt die abweichende Ansicht der OFD Köln v. 29. 10. 84, StEK EStG § 2 Nr. 52, da auf der früheren Rspr. zum sog. objektiven Liebhabereibegriff basierend).

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. Aber auch in diesen Fällen kann bei einer Änderung des Steuerbescheides die Gewinnerzielungsabsicht nur aus der Sicht des Stpfl. im jeweiligen VZ beurteilt werden.

Änderung wegen neuer Tatsachen gem. § 173 AO: Neue Tatsachen bezüglich des Vorliegens von Einkünfteerzielungsabsicht können alle Tatsachen sein, die maßgeblich als Hilfstatsachen 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 IV R 45/81 v. 28. 3. 84, BFH/NV 1986 S. 213 betr. § 222 Abs. 1 Nr. 1 RAO; dazu *Kanzler*, FR 1987 S. 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 zurück bezogen werden (glA *Schmidt/Seeger*, VIII. § 13 Anm. 2).

VI. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zum Gewerbesteuerrecht

365

Die Gewinnerzielungsabsicht als Tatbestandsmerkmal für den Einkunftstatbestand nach § 15 und als Tatbestandsmerkmal des Gewerbebetriebes iSv. § 2 GewStG sind von der Rspr. stets gleich verstanden worden.

Bis zum Steuerbereinigungsg 1986 v. 19. 12. 85 (BStBl. I S. 735) bestimmte sich die Gewinnerzielungsabsicht nach § 2 Abs. 1 GewStG iVm. § 1 Abs. 1 Satz 2 GewStDV. Mit dem Steuerbereinigungsgesetz 1986 wurde die Definition des Gewerbebetriebes in § 15 Abs. 2 Satz 1 übernommen und in § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG auf diese Vorschrift verwiesen.

2. Verhältnis zum Umsatzsteuerrecht

366

Die ertragsteuerliche Behandlung einer Tätigkeit als Liebhaberei ist für die umsatzsteuerrechtliche Würdigung unbeachtlich (FG Bremen v. 29. 8. 88, EFG S. 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 einkommensteuerrechtlichen Beurteilung einer Betätigung für die umsatzsteuerrechtliche Würdigung BFH V R 25/78 v. 12. 12. 85, BStBl. 1986 S. 216.

367 **3. Verhältnis zum Bewertungsrecht**

Die Bewertung von Wirtschaftsgütern 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 Bewertungsgesetz und im EStG in gleicher Weise verwandt werden, s. u. insbes. zum Begriff des Gewerbebetriebs.

Land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§ 33 BewG): Der bewertungsrechtliche Begriff der Land- und Forstwirtschaft setzt eine Erzeugung des Erwerbs wegen nicht voraus; deshalb sind auch land- und forstwirtschaftliche Betriebe, die ohne Gewinnabsicht betrieben werden, land- und forstwirtschaftliche Betriebe iS des Bewertungsrechts (so BFH II B 35/85 v. 18. 12. 85, BStBl. 1986 S. 282 unter Hinweis auf RFH III A 825/31 v. 17. 12. 31, RStBl. 1932 S. 330; *Gürsching/Stenger*, BewG u. VStG, § 33 BewG Anm. 2; *Rößler/Troll*, BewG u. VStG, 15. Aufl., § 33 BewG Anm. 6).

Die Tiere, die nicht einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb dienen, gehören zum sonstigen Vermögen gem. § 110 Abs. 1 Nr. 8 BewG (BFH II B 35/85 aaO; vgl. § 33 Abs. 3 Nr. 4 BewG).

Betriebsvermögen (§ 95 BewG): Der Begriff des gewerblichen Betriebes in § 95 BewG wird im Bewertungsrecht wie in § 15 Abs. 2 EStG ausgelegt, so daß ohne Gewinnerzielungsabsicht auch kein Betriebsvermögen gegeben ist (*Rößler/Troll*, BewG § 95 RdNr. 13; *Gürsching/Stenger*, § 95 RdNr. 7). Ob dies auch für *gewerblich geprägte PersGes.* iS von § 15 Abs. 3 EStG gilt, ist umstritten, da in § 97 Abs. 1 Nr. 5 die einschränkende Voraussetzung des § 15 Abs. 3 „Einkünfteerzielungsabsicht“ fehlt. Für Einkünfteerzielungsabsicht als Voraussetzung für die bewertungsrechtliche Einordnung als Gewerbebetrieb *Gürsching/Stenger* (aaO § 97 BewG Anm. 49.55) mit der Begründung, daß der Gesetzgeber den Begriff lediglich wegen der allgemeinen Regelung in § 95 BewG nicht wiederholt habe. Gegen Einkünfteerzielungsabsicht als Voraussetzung *Rößler/Troll* (§ 97 BewG RdNr. 12), weil das Bewertungsgesetz bei PersGes. nicht auf den einzelnen Stpfl., sondern auf das Vermögen abstelle. *KapGes.*, die einen Liebhabereibetrieb darstellen (s. Anm. 358), sind bewertungsrechtlich ebenfalls als Betriebsvermögen einzuordnen (*Rößler/Troll*, § 97 BewG RdNr. 3; *Bayer*, Die Liebhaberei im StRecht, Tübingen 1981 S. 141).

Betriebsvermögen freier Berufe (§ 96 BewG): Durch § 96 BewG wird das Betriebsvermögen freier Berufe dem Gewerbebetrieb gleichgestellt. Deshalb wird § 96 BewG auf Liebhabereibetriebe von Freiberuflern ebenso wie auf Liebhaberei-Gewerbebetriebe (s. o.) für nicht anwendbar gehalten (*Rößler/Troll*, § 96 BewG RdNr. 11).

368, 369 Einstweilen frei.

B. Begriff und Rechtsgrundlagen der Liebhaberei

370

I. Begriff der Liebhaberei

Der Begriff der Liebhaberei ist kein gesetzestechnischer Terminus, sondern wurde von der Rspr. durch Auslegung und Rechtsfortbildung gewonnen (s. Anm. 371). „Liebhaberei“ in steuerrechtlichem Sinn läßt sich umschreiben als eine Leistungsbeziehung (Tätigkeit, Dulden oder Unterlassen; s. dazu Anm. 72), 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 estlich unbeachtlich sind.

Diese Umschreibung entspricht in ihrem Sinn, teilweise auch in ihrem Wortlaut der neueren Rspr. des BFH (seit GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 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 IV R 139/81 v. 15. 11. 84, BStBl. 1985 S. 205, 207 betr. Reitschule).

Der BFH faßt dabei die Einkünfteerzielungsabsicht als Merkmal des EStTatbestandes 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 stpfl. Einkommen erhöhen“ (BFH GrS 4/82 aaO; IV R 8/84 v. 14. 3. 85, BStBl. S. 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. Rspr. und Schrifttum folgen dem Großen Senat (s. Anm. 355 aE).

Subjektiver und objektiver Liebhabereibegriff: Der Große Senat (aaO) stellt auf die Gewinnerzielungsabsicht, also auf ein subjektives Kriterium ab, das er aber aus objektiven Beweisanzeichen ableitet.

Die Unterscheidung zwischen sog. subjektivem und objektivem Liebhabereibegriff kommt plastisch in einer Formulierung *Kruses* zum Ausdruck:

„Der Stpfl. 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 S. 228).

Das Schrifttum folgte überwiegend dem subj. Liebhabereibegriff und lehnte den obj. ab:

Felix, DStZ 1965 S. 327; *Meilicke*, FR 1979 S. 337; *Kruse*, StuW 1980 S. 228; *ders.*, JbFStR 1980/81 S. 165 ff.; *Säffing*, JbFStR 1980/81 S. 185 ff.; aA *Weingärtner*, FR 1979 S. 111; *Koch*, aaO S. 410 betr. § 15 Abs. 2 nF.

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 preuß. EStG verwendet (vgl. zB *Fernow*, 8. Aufl., Berlin 1913 S. 202 Anm. 6 g betr. Jagd und Bienen-

zucht; *Fuisting/Strutz*, 5. Aufl., Berlin 1914 S. 79 Anm. 20 betr. Grundbesitz, mit Hinw. auf OVGSt. Bd. 12 S. 101).

Er bezeichnet „eine Tätigkeit, die nur das Erscheinungsbild einer Einkunftsart zeigt, tatsächlich aber keiner Einkunftsart zuzurechnen ist“ (OFD Düss. v. 20. 1. 77, StEK EStG § 13 Nr. 271 = B S. 376; *Märkle/Hiller*, Inf. 1980 S. 338). Ähnlich *Job* (AG 1980 S. 100): „... Einkünfte, die zwar nach ihren äußeren Merkmalen in eine der sieben Einkunftsarten eingeordnet werden können, die aber auf Grund der Zweckbestimmung des EStG nicht in die Bemessungsgrundlage Einkommen einbezogen werden können.“

Bei solchen Formulierungen bliebe allerdings im Ungewissen, welche Zweckbestimmung des EStG (etwa der Fiskalzweck der ESt., s. dazu Anm. 371) 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 IV R 88/76 v. 22. 11. 79 (BStBl. 1980 S. 152). „Liebhaberei ist eine Betätigung, die nicht Ausdruck eines wirtschaftlichen, auf Erzielung von Erträgen gerichteten Verhaltens ist, sondern auf privater Neigung beruht.“

Ähnliche Formulierungen finden sich im Schrifttum: „Liebhaberei ist eine nur das Erscheinungsbild einer Einkunftsart zeigende Tätigkeit, die steuerlich neutral bleibt, weil fortdauernd mangelndes Einkommenstreben aus objektiven betriebswirtschaftlichen Merkmalen ersichtlich ist“ (*Scholtz* in *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, EStG § 2 Anm. 19; diese Formulierung paßt allerdings nur auf die Unterhaltung eines Betriebs, dh. auf die Gewinneinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3).

Verhältnis zum vorrechtlichen Wortsinn des Begriffs „Liebhaberei“: Inhalt und Bedeutung des Begriffs „Liebhaberei“ hängen von den rechtlichen Grundlagen ab (s. Anm. 371), nicht dagegen von dem „vorrechtlichen“ Wortsinn (so zutreffend *Schulze-Osterloh*, JbFStR 1984/85 S. 2170).

Wenn *Bayer* (Die Liebhaberei im StRecht, Tübingen 1981 S. 23) als Liebhaberei 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 „Liebhaberei“ stlich nicht genau den Bereich der damit im allgemeinen Sprachgebrauch bezeichneten Tätigkeiten (s. dazu auch Anm. 377).

Zwar wird eine Liebhaberei im allg. 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 erholsam 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 IV 399/55 U v. 1. 8. 57, BStBl. S. 355). Andererseits kann auch eine nur widerwillig – zB mit Rücksicht auf die Familientradition – erfolgte Aufrechterhaltung eines nachhaltig verlustbringenden Betriebs stl. eine „Liebhaberei“ bilden (glA FG Düss./Köln v. 28. 3. 79, EFG S. 431, rkr.; *Leingärtner*, FR 1979 S. 108).

Der Gegensatz zur Liebhaberei 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 Liebhaberei“ (RFH v. 14. 3. 29, RStBl. S. 329, 519).

Die Bezeichnung „Liebhaberei“ 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. 40, RStBl. 1941 S. 61; v. 24. 6. 42, RStBl. S. 890). Ungeachtet seiner begrifflichen Ungenauigkeit behalten wir der Einfachheit halber den eingeführten Ausdruck „Liebhaberei“ bei.

II. Rechtsgrundlagen der Liebhaberei

371

Der BFH hat sich zu Recht 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 VIII R 4/83 v. 19. 11. 85, BStBl. 1986 S. 289, 292 betr. Großhandelsunternehmen). Daß dies nicht der Fall ist, hat auch das BVerfG bestätigt:

„Daß nach der Rspr. des BFH und der FG Verluste aus Liebhabereibetrieben bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgleichsfähig sind, ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden“ (BVerfG 1 BvR 372/77 v. 17. 9. 77, StRK EStG § 2 R. 129, ebenso BVerfG 1 BvR 325/86 v. 28. 10. 86, StRK EStG § 13 Allg. R. 7).

AA noch *Wittig*, Kritik an der Liebhaberei im EStRecht, DStR 1972 S. 164, der ein gewerbliches Tatbestandsmerkmal „Gewinnstreben“ vermißt. *Kruse* (StuW 1980 S. 234; JbFStR 1980/81 S. 184) und ihm folgend *Schulze-Osterlob* (JbFStR 1984/85 S. 282) lehnen Liebhaberei wegen Fehlen eines Merkmals der Einkünfteerzielungsabsicht bei Überschusseinkünften ab; *Schulze-Osterlob* kommt dann allerdings im Hinblick auf die Trennung der unbeachtlichen Vermögenssphäre für Überschusseinkünfte zu ähnlichen Ergebnissen wie der BFH.

Die Rechtsprechung des BFH:

► *Einzelne Rechtsgrundlagen* (§ 1 Abs. 1 GewStDV 1968; § 15 Abs. 2 EStG 1984 ff.): Das Erfordernis der Einkünfteerzielungsabsicht ergibt sich aus dem Gesetz, und zwar bei Einkünften aus Gewerbebetrieb seit 1984 aus § 15 Abs. 2 (zuvor aus § 1 Abs. 1 GewStDV 1968), wo die Gewinnerzielungsabsicht (Gewinnabsicht) zu den ausdrücklich erwähnten gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen gehört (vgl. BFH IV R 8/84 v. 14. 3. 85, BStBl. S. 424, 425 betr. Erfinder). Die Vorschrift des § 15 Abs. 2 hat aber insoweit nur klarstellende Bedeutung (so BFH VIII R 4/83 aaO S. 290 unter Bezugnahme auf GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751, 766; s. dazu weiter unten).

Aber auch bei den Einkunftsarten „selbständige Arbeit“ und „Land- und Forstwirtschaft“ gehört die Gewinnerzielungsabsicht zu den gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen.

Vgl. BFH IV R 84/82 v. 23. 5. 85, BStBl. S. 515, 516 betr. selbst. Arbeit; IV R 149/83 v. 26. 6. 85, BStBl. S. 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.“

► *Das Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielung* iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 als Rechtsgrundlage: Unabhängig von § 15 Abs. 2 EStG (§ 1 Abs. 1 GewStDV 1968) ergibt sich das Erfordernis einer Einkünfteerzielungsabsicht durch Auslegung der von den Einkunftsarten iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–7 (früher Abs. 3 Nr. 1–7) erfaßten Tatbestände. Nach Auffassung des BFH gehört es zu den Kennzeichen der Einkunftsarten, „daß die ihnen zugrundeliegenden Tätigkeiten oder Vermögensnutzungen auf eine größere Zahl von Jahren gesehen, der Erzielung positiver Einkünfte oder Überschüsse dienen“ (BFH GrS 4/82 aaO S. 766).

Darin liegt der Grund dafür, daß nach Auffassung des BFH (VIII R 4/83 aaO S. 290) bei betrieblichen Einkünften der Aufnahme des Tatbestandsmerkmals „Ge-

winnerzielungsabsicht“ in § 15 Abs. 2 EStG 1984 nur klarstellende Bedeutung zukommt (BFH GrS 4/82 aaO setzt die Begriffe „Gewinnerzielungsabsicht“ und „Gewinnabsicht“ gleich).

Dem entspricht es, wenn die neuere Rspr. des BFH auch bei *Überschußeinkünften* (§ 2 Abs. 1 Nrn. 4 bis 7) eine einkommensteuerrechtlich relevante Betätigung oder Vermögensnutzung nur dann als gegeben ansieht, wenn die Absicht besteht, auf Dauer gesehen nachhaltig Überschüsse zu erzielen.

BFH VIII R 154/76 v. 21. 7. 81, BStBl. 1982 S. 37; VIII R 132/80 v. 23. 3. 82, BStBl. S. 463 betr. Einkünfte aus Kapitalvermögen; VIII R 81/79 v. 21. 10. 80, BStBl. 1981 S. 452 betr. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Schon nach Ansicht des Preuss. OVG (s. o. 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 (aaO) 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“ (kritisch dazu u. „*Stellungnahme*“).

► *Zulässige Rechtsfortbildung*: Wenn für die Frage der Einkünfteerzielungsabsicht seit BFH GrS 4/82 aaO auf die Erzielung eines Totalgewinns bzw. eines Totalüberschusses (im letzten Fall ohne Wertsteigerungen im Vermögensbestand, vgl. BFH IX R 111/86 und IX R 112/83 v. 31. 3. 87, BStBl. S. 668, 669 bzw. S. 774, 776, beide betr. sog. Mietkaufmodell) auf die Gesamtlebensdauer des Betriebs bzw. auf die Nutzungsdauer der Investition abgestellt wird, so liegt darin eine zulässige Fortbildung des geltenden EStRechts durch die Gerichte (so zutreffend BFH VIII R 4/83 aaO S. 292), „weil nur so eine Abgrenzung von Tätigkeiten innerhalb und außerhalb einer der im EStG bezeichneten Einkunftsarten möglich ist“ (so BFH GrS 4/82 aaO S. 766; s. dazu auch Anm. 356).

Stellungnahme: Der Begriff der Liebhaberei ist zwar „kein gesetzliches Tatbestandsmerkmal“ (FG Düss./Köln v. 28. 3. 79, EFG S. 431, rkr., s. dazu auch Anm. 370). Richtig ist aber die Umkehrung dieses Satzes: Die Absicht der Erzielung von Gewinnen oder Einnahmeüberschüssen ist uE ein durch Auslegung zu gewinnendes Tatbestandsmerkmal des Einkunftsbegriffs.

Tipke, Steuergerechtigkeit, Köln 1981 S. 132f.; *Lang*, StuW 1981 S. 223ff.; aA *Crezelius*, StuW 1981 S. 121f.

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 nichteinkommensteuerlich relevante Privatsphäre, die als Einkünfteverwendung gekennzeichnet wird (s. auch Anm. 59). Steuerbare Einnahmen wie abziehbar Aufwendungen als Bestandteil der Einkünfte liegen nur vor, soweit die Einnahmen und Aufwendungen durch eine auf Einkünfteerzielung gerichtete Leistung des StPfl. veranlaßt sind.

► *Der fiskalische Zweck der ESt.* („dem Reiche Einnahmen zu verschaffen“), auf den sich schon der RFH anfangs berief (v. 14. 3. 29, RStBl. S. 329 u. 519; v. 24. 1. 34, RStBl. S. 501), trägt die Rspr. zur Liebhaberei nicht, da der Finanz-

zweck des EStG nichts für die Auslegung seiner einzelnen Normen hergibt, abgesehen davon, daß das EStG auch andere als Finanzzwecke verfolgt (vgl. dazu *Job*, AG 1980 S. 103; *Kruse*, JbFStR 1980/81 S. 176; *Schulze-Osterlob*, FR 1985 S. 197; v. *Geblen*, Die Abgrenzung von Liebhaberei u. estlich relevanter Betätigung aus betriebsw. Sicht, Bergisch Gladbach 1989 S. 84 ff.; *Jakob/Hörmann*, FR 1989 S. 665, 668).

► *Das Leistungsfähigkeitsprinzip* des EStG rechtfertigt uE die Behandlung einer Tätigkeit als estl. unbeachtliche Liebhaberei (aA *Schulze-Osterlob*, JbFStR 1984/85 S. 271). Die ESt. soll den wirtschaftlich leistungsfähigen Stpfl. belasten. Einkünfte sind die Ergebnisse von Leistungen des Stpfl. (oder seines Rechtsvorgängers). Das EStG knüpft die StPfl. 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 steuerlich unberücksichtigt bleiben sollen, soweit ihre Berücksichtigung nicht ausdrücklich zugelassen wird wie bei Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen (vgl. auch § 12 u. § 4 Abs. 5). Es ist auch auf den Begriff der Betriebsausgaben 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 § 4 Anm. 4j), die Ausgaben dienen nicht einem Betrieb und sind daher nicht betrieblich veranlaßt (§ 4 Abs. 4) und nicht Betriebsausgaben; Entsprechendes gilt für Werbungskosten (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 wirtschaftliche 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 S. 104). UE ist deshalb davon auszugehen, daß unter die Einkunftsarten iS des § 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 Einkünfterzielung (hM, vgl. das Schrifttum vor Anm. 350).

Eine stillschweigende Billigung der Rspr. zur Liebhaberei durch den Gesetzgeber ergab sich aus der zeitweiligen Begünstigung der Vollblutzucht (§ 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. t, eingefügt durch StÄndG v. 13. 7. 61, gestrichen durch EStRG v. 5. 8. 74; die Ermächtigung wurde ausgefüllt durch § 82c EStDV): Die Regelung wäre überflüssig gewesen, wenn Vollblutzucht, da es sich immerhin um Tierzucht handelt, stets einen landwirtschaftlichen Betrieb bilden würde (glA *Leingärtner*, FR 1979 S. 106).

Einstweilen frei.

372–374

C. Voraussetzungen der Liebhaberei

375

I. Überblick

Der Große Senat des BFH (GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751) hat die bis dahin zwischen subjektiver und objektiver Beurteilung schwankende Rspr. zur Liebhaberei (s. Anm. 351–355) 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 GrS 4/82 (aaO) 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 Rspr. . . . – die Gewinnerzielungsabsicht als Streben nach Betriebsvermögensmehrung in Gestalt eines Totalgewinns, dh. eines positiven Gesamtergebnisses des Betriebs von der Gründung bis zur Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation definiert“ (so BFH IV R 25/82 v. 21. 3. 85, BStBl. S. 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 IV R 25/82 aaO S. 400 unter Berufung auf BFH IV R 182/78 v. 6. 3. 80, BStBl. S. 718).

Merkmale der neuen LiebhabereiRspr. sind (vgl. Anm. 355):

- fehlende Einkünfteerzielungsabsicht als Voraussetzung der Liebhaberei (s. Anm. 376), statt dessen Tätigkeit aus persönlichen (nicht wirtschaftlichen) Gründen (s. Anm. 377); zum Wechsel zwischen beiden Motiven s. Anm. 378;
- Einkünfteerzielungsabsicht als Streben nach einem Totalgewinn bzw. Totalüberschuß im Sinne der steuerlichen Ermittlungsvorschriften (s. Anm. 380–382);
- Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht als inneres Tatbestandsmerkmal anhand äußerer (objektiver) Merkmale (Beweisanzeichen, s. Anm. 410–420);
- Erforderlichkeit einer in die Zukunft gerichteten und langfristigen Beurteilung (s. Anm. 397) für den jeweiligen VZ (s. Anm. 398), wofür die Verhältnisse eines bereits abgelaufenen Zeitraums wichtige Anhaltspunkte bieten können (s. Anm. 399).

II. Maßgeblichkeit subjektiver Kriterien (fehlende Einkünfteerzielungsabsicht, persönliche Gründe der Lebensführung)

376 1. Fehlende Einkünfteerzielungsabsicht

Die höchstrichterl. Rspr. verlangt Einkünfteerzielungsabsicht als Voraussetzung der EStPflicht und damit auch als Voraussetzung für den Verlustausgleich (zur Rechtsgrundlage s. Anm. 371).

- ▷ *Für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft*: RFH v. 24. 4. 29, StuW Nr. 626; v. 3. 10. 34, Kartei EStG 1934 § 13 Abs. 1 Ziff. 1 R. 1; v. 9. 10. 35, RStBl. 1936 S. 200 (vollst. wiedergegeben in Kartei EStG 1934 § 13 Abs. 1 Ziff. 1 R. 9); v. 21. 11. 35, RStBl. 1936 S. 203; v. 26. 2. 36, RStBl. S. 601; v. 26. 5. 37, StuW Nr. 419; BFH VIII R 81/79 v. 21. 10. 80, BStBl. 1981 S. 452; IV R 74/79 v. 22. 7. 82, BStBl. 1983 S. 2; IV R 45/81 v. 28. 3. 84, BFH/NV 1986 S. 213; IV R

25/82 v. 21. 3. 85, BStBl. S. 399; IV R 149/83 v. 26. 6. 85, BStBl. S. 549; IV R 102/82 v. 18. 7. 85, BFH/NV 1986 S. 273; IV R 178/83 v. 28. 11. 85, BStBl. 1986 S. 293; IV R 137/84 v. 24. 7. 86, BStBl. S. 808; IV R 90/85 v. 3. 3. 88, BFH/NV 1989 S. 91.

- ▷ *Für Einkünfte aus Gewerbebetrieb*: RFH v. 14. 3. 29, RStBl. S. 329 u. 519 (vollst. wiedergegeben in Mrozek-Kartei EStG 1925 § 6 Allg. R. 4 betr. Rezitorator; v. 9. 4. 30, RStBl. S. 364 (betr. Gestüt und Rennstall); BFH IV R 139/81 v. 15. 11. 84, BStBl. 1985 S. 205 (betr. Reitschule, Pensionspferdehaltung); VIII R 59/82 v. 13. 12. 84, BStBl. 1985 S. 455 (betr. Gästehaus); VIII R 4/83 v. 19. 11. 85, BStBl. 1986 S. 289 (betr. Großhandel); III R 273/83 v. 28. 8. 87, BStBl. 1988 S. 10 (betr. Motorboot); I R 315/83 v. 2. 9. 87, BFH/NV 1988 S. 300 (betr. Motorsegler); IV R 148/85 v. 28. 1. 88, BFH/NV S. 627 (betr. Filmgesellschaft); I R 264/83 v. 3. 2. 88, BFH/NV 1989 S. 388 (betr. Wasserwerk).
- ▷ *Für Einkünfte aus selbständiger Arbeit*: RFH v. 18. 2. 25, Slg. Bd. 15 S. 291 (betr. Kunstmaler); BFH IV R 8/84 v. 14. 3. 85, BStBl. S. 424 (betr. Erfinder); IV R 84/82 v. 23. 5. 85, BStBl. S. 515 (betr. Schriftsteller).
- ▷ *Für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit*: FG Düss./Köln v. 28. 3. 79, EFG S. 431, rkr.
- ▷ *Für Einkünfte aus Kapitalvermögen*: BFH VIII R 154/76 v. 21. 7. 81, BStBl. 1982 S. 37 (betr. Aktien); VIII R 132/80 v. 23. 3. 82, BStBl. S. 463 (betr. Schuldzinsenabzug bei Wertpapierkauf).
- ▷ *Für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung*: RFH v. 24. 3. 26, RStBl. S. 194; v. 8. 2. 28, Slg. Bd. 23 S. 35 (betr. eigenes Haus); BFH VIII R 81/79 v. 21. 10. 80, BStBl. 1981 S. 452 (betr. eigenes Bauernhaus); IX R 32/80 v. 24. 9. 85, BFH/NV 1986 S. 449 (betr. Zweitwohnung, Fremdvermietung); IX R 7/79 v. 21. 1. 86, BStBl. S. 394 (betr. Zweifamilienhaus); IX R 111/86 v. 31. 3. 87, BStBl. S. 668 u. IX R 112/83 v. 31. 3. 87, BStBl. S. 774, ferner IX R 143/86 v. 11. 8. 87, BFH/NV 1988 S. 292 (sämtlich betr. Mietkaufmodell); IX R 104/83 v. 1. 12. 87, StRK EStG 1975 § 21 Allg. R. 26 = BFH/NV 1989 S. 99 (betr. Ferienwohnung).

Die Rspr. schwankte früher zwischen der Beurteilung nach subjektiven Kriterien, der alleinigen Entscheidung nach objektiven Merkmalen und einer gemischten Beurteilung (s. Anm. 351–355). Seit BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84 (BStBl. S. 751, 764) entspricht es ständiger Rspr., daß ausschließlich das subjektive Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht maßgebend ist, dessen Vorliegen sich aber nach objektiven Beweisanzeichen beurteilt (s. Anm. 410).

„Die Absicht der Gewinnerzielung . . . ist eine innere Tatsache“ (BFH GrS 4/82 aaO S. 767). „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 VIII R 4/83 v. 19. 11. 85, BStBl. 1986 S. 289, 291). „Maßgebend ist immer, wie sich die Verhältnisse aus der Sicht des an objektiven Gegebenheiten orientierten Stpfl. dargestellt haben“ (BFH VIII R 4/83 aaO unter Hinweis auf *Groh*, B 1984 S. 2424, 2426; *ders.*, Wpg. 1984 S. 655, 658; *Woerner*, BB 1985 S. 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 VIII R 4/83 aaO). Die Beweislast für die Gewinnerzielungsabsicht trägt aber der Stpfl. (s. Anm. 361).

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*“ (s. u. Anm. 377) betrieben wird. Dies hat die Rspr. zB bei landwirtschaftlichen Betrieben, Gestüten und ähnlichen Betrieben angenommen (vgl. BFH IV R 139/81 v. 15. 11. 84, BStBl. 1985 S. 205, 207 mwN). Die Gewinnerzielungsabsicht kann aber auch später einsetzen oder wegfallen (vgl. BFH GrS 4/82 aaO S. 767 mwN), letzteres zB, wenn ein Gewinn objektiv unmöglich ist, der Betrieb aber aus „*privaten Gründen*“ weitergeführt wird (s. Anm. 377).

377 2. Persönliche Gründe der Lebensführung

„Liebhaberei ist eine Betätigung, die nicht Ausdruck eines wirtschaftlichen, auf Erzielung von Erträgen gerichteten Verhaltens ist, sondern auf privaten Neigungen beruht“ (so schon BFH IV R 88/76 v. 22. 11. 79, BStBl. 1980 S. 152). „Ergibt eine betriebswirtschaftliche Beurteilung . . ., daß das Unternehmen auf absehbare Zeit nicht zur Einkunftserzielung geeignet sei“, so muß geprüft werden, ob diese objektiven Feststellungen den Rückschluß auf ein Handeln des Stpfl. aus persönlichen Motiven zulassen (BFH VIII R 81/79 v. 21. 10. 80, BStBl. 1981 S. 452).

Persönliche Gründe (Neigungen) sind solche, die „typisch der privaten Lebensführung eines Stpfl. zuzurechnen sind“ (so BFH IV 193/58 U v. 10. 12. 59/17. 3. 60, BStBl. S. 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 idS. gehören in erster Linie die Erholung und Freizeitgestaltung. Rspr. und Schrifttum haben typische Fälle privater Lebensführung bei bestimmten sog. Hobbybetrieben (vgl. *Biergans*, ESt. u. StBil., 4. Aufl. München 1988 S. 812) angenommen:

- ▷ *Land- und Forstwirtschaft:* Gestüt (BFH IV R 25/82 v. 21. 3. 85, BStBl. S. 399); Pferdezucht (BFH IV R 178/83 v. 28. 11. 85, BStBl. 1986 S. 293; Liebhaberei im Urteilsfall verneint; über gewerbliche Pferdezucht s. u.); Jagd (vgl. *Leingärtner*, Jagd als Liebhaberei?, Inf. 1977 S. 73); Forstbetrieb unterhalb einer Mindestgröße (BFH IV R 149/83 v. 26. 6. 85, BStBl. S. 549); 0,7 ha großer Bauernwald mit Einfamilienhaus (BFH IV R 52/70 v. 23. 9. 71, nv. zit. in BFH IV R 149/83 aaO), Kiwizucht, die „Reisen in alle Welt“ erforderlich machte (BFH IV R 62/88 v. 19. 1. 89, StRK EStG 1975 § 13 Allg. R. 11).
- ▷ *Gewerbebetrieb:* Traberzucht (RFH v. 20. 1. 44, RStBl. S. 366); Vollblutzucht (vgl. BFH IV 193/58 U aaO betr. kleinen Betrieb mit zwei Stuten; I R 123/68 v. 4. 3. 70, BStBl. S. 470 betr. Gestüt in der Rechtsform der GmbH mit Rennstall und größerer Vollblutzucht); Reitschule (vgl. BFH IV R 139/81 v. 15. 11. 84, BStBl. 1985 S. 205; Liebhaberei im Urteilsfall verneint); Hundezucht (BFH IV R 124/71 v. 5. 12. 74, nv. zit. nach *Schmidt*, VIII. § 15 Anm. 8 d; über gewerbliche Hundezucht s. BFH VIII R 22/79 v. 30. 9. 80, BStBl. 1981 S. 210); Motorboot-Vercharterung (BFH III R 273/83 v. 28. 8. 87, BStBl. 1988 S. 10); Modegeschäft (BFH IV R 53/80 v. 5. 5. 83, nv. zit. nach *Schmidt*, VIII. § 15 Anm. 8 d); Charterflugbetrieb (Nds. FG v. 5. 6. 86, EFG 1987 S. 301, rkr.; FG Bremen v. 26. 11. 87, EFG 1988 S. 133, nrkr.); Ein-Feld-Tennishalle (FG Saarl. v. 6. 3. 87, EFG S. 352, rkr.); Eröffnung eines Handelsgeschäfts durch musikelektronischen Bastler (Hess. FG v. 9. 12. 86, EFG 1987 S. 303).
- ▷ *Selbständige Arbeit:* Tätigkeiten aus privaten Motiven ohne Gewinnerzielungsabsicht kommen bei künstlerischer, schriftstellerischer und wissenschaftlicher Tätigkeit vor (vgl. *Biergans* aaO S. 812):

- *künstlerische Tätigkeit*: Vgl. RFH v. 18. 2. 25, Slg. Bd. 15 S. 291; C. H. Heuer, Liebhaberei und Kunstfreiheit, DStZ 1983 S. 294; OFD Köln v. 5. 9. 84, B S. 2171;
 - *schriftstellerische Tätigkeit*: Vgl. BFH IV R 88/76 v. 22. 11. 79, BStBl. 1980 S. 152 (betr. Reisejournalistin); IV R 84/82 v. 23. 5. 85, BStBl. S. 515 (betr. Rechtsanwalt, der als Schriftsteller philosophische und naturwissenschaftliche Werke, Dramen, Romane, Kurzgeschichten und Lyrik verfaßte);
 - *wissenschaftliche Tätigkeit*: vgl. BFH IV R 8/84 v. 14. 3. 85, BStBl. S. 424 (betr. Erfinder).
- ▷ *Vermietung und Verpachtung*: Sowohl die Vermietung und Verpachtung 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 VIII R 81/79 v. 21. 10. 80, BStBl. 1981 S. 452, 453). Veranlassung durch persönliche Motive kommt in Betracht bei Benutzung als Ferienwohnung (BFH VIII R 134/78 v. 22. 1. 80, BStBl. S. 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 VIII R 81/79 aaO).

Sonstige estlich unbeachtliche persönliche Motive: Persönliche Gründe im Sinne des Beschlusses des Großen Senats sind darüber hinaus aber „alle estlich unbeachtlichen Motive“ (BFH VIII R 4/83 aaO S. 292 betr. Großhandelsunternehmen mit 30 Verlustjahren); eine estlich unbeachtliche Tätigkeit setzt nicht voraus, daß sie der persönlichen Lebenshaltung in Form von Erholung und Freizeitgestaltung dient (BFH VIII R 4/83 aaO unter Bezugnahme auf BFH IV R 74/79 v. 22. 7. 82, BStBl. 1983 S. 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 IX R 111/86 v. 31. 3. 87, BStBl. S. 668, 669; IX R 112/83 v. 31. 3. 87, BStBl. S. 774, 776 beide betr. Mietkaufmodell);
- wenn ein verlustbringender Betrieb weitergeführt wird, nur um ihn der Familie zu erhalten (BFH VIII R 4/83 aaO S. 292 unter Bezugnahme auf BFH IV 1/65 v. 30. 11. 67, BStBl. 1968 S. 263; für LuF uE nicht zutreffend, s. Anm. 441);
- wenn ein verlustbringender Betrieb weitergeführt wird, um Arbeitsplätze zu erhalten (BFH VIII R 4/83 aaO; uE problematisch, im Urteilsfall aber wohl zutreffend, weil der Betrieb wirtschaftlich nicht lebensfähig war).

3. Von Beginn an ausschließlich persönliche Gründe; Wechsel zwischen Einkünfteerzielungsabsicht und persönlichen Gründen 378

Liebhaberei kann von vornherein bei Gründung oder Übernahme eines Betriebes 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 (s. u.).

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. *Schmidt/Seeger*, VIII. § 13 Anm. 2).
- ▷ *Einem Schriftsteller* geht es nur darum, daß seine Werke überhaupt veröffentlicht werden (BFH IV R 84/82 v. 23. 5. 85, BStBl. S. 515, 516/517); 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. 22. 10. 86, EFG 1987 S. 341); auch kann eine für sich betrachtete verlustbringende Tätigkeit eine andere (Haupt-)Tätigkeit unterstützen, zB Fachveröffentlichungen eines Rechtsanwalts oder Arztes.
- ▷ *Bei Mietkaufmodellen* kann Einkünfteerzielungsabsicht von vornherein fehlen, wenn sich aus den Vertragsbestimmungen ergibt, daß eine nachhaltige Erzielung positiver Einkünfte nicht möglich ist (s. BFH IX R 111/86 v. 31. 3. 87, BStBl. S. 668; IX R 112/83 v. 31. 3. 87, BStBl. S. 774).

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 IV R 139/81 v. 15. 11. 84, BStBl. 1985 S. 205 betr. Reitschule, s. dazu auch Anm. 420).

„Bei längeren Verlustperioden muß aus weiteren Beweisanzeichen die Feststellung möglich sein, daß der Stpfl. die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausübt“ (BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751 [S. 767] unter Bezugnahme auf BFH VIII R 81/79 v. 21. 10. 80, BStBl. 1981 S. 452; ferner VIII R 59/82 v. 13. 12. 84, BStBl. 1985 S. 455; VIII R 4/83 v. 19. 11. 85, BStBl. 1986 S. 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. 428) 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 (FG Hamb. v. 27. 11. 79, EFG 1980 S. 188; zu Fehlmaßnahmen s. Anm. 411 c).

- ▶ *Unveränderte Fortsetzung des Betriebes*: 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 (s. Anm. 377).

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:

- bei Fortführung unter Übergang zur Liebhaberei kann die Versteuerung der stillen Reserven aufgeschoben werden (s. Anm. 430),
- 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. 86, EFG 1987 S. 303, rkr., betr. Übergang von musikelektron. Basteln als Hobby zu einem gewerblichen Tonstudio mit Herstellung und Vertrieb elektron. 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 (Konz, 1000 ganz legale Steuertricks, 1. Aufl., S. 300“).

Beispiele für Übergang von privater Lebensführung (Hobby) zur Einkünfteerzielung: vom Altkleidertausch zum *second-hand-shop* (vgl. aber Hess. FG v. 10. 12. 85, EFG 1986 S. 231); von modebewußter Kleidung zur Modeboutique (vgl. FG Hamb. v. 27. 11. 79, EFG 1980 S. 188); von einer Sammeltätigkeit zum Händler, zB *Antiquitäten-, Briefmarken- und Kunsthändler* (vgl. BFH III 67/52 U v. 8. 5. 53, BStBl. S. 237 betr. Briefmarkenverkäufe aus ererbter Sammlung).

Zu den Rechtsfolgen des Übergangs zur Einkünfteerzielung s. Anm. 432.

Einstweilen frei.

379

III. Das Streben nach Totalgewinn bzw. Totalüberschuß (Totalerfolg)

1. Überblick

380

Seit BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84 (BStBl. S. 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. Überschüßerzielungsabsicht, Kostendeckungsabsicht oder Streben nach positivem Cash-flow reicht nicht aus (s. u. Anm. 381);
- ein Streben nach positiven, gem. stl. Vorschriften ermittelten Einkünften; dh. das Streben nach Steuervorteilen ist keine Einkünfteerzielungsabsicht; auch Streben nach Gewinn iSd. Betriebswirtschaftslehre allein oder iS eines sog. natürlichen Erwerbsstrebens genügt nicht (s. Anm. 382);
- ein Streben nach Totalgewinn bzw. -überschuß; ein Streben nach Periodengewinn bzw. -überschuß reicht nicht aus (s. Anm. 383).

381 **2. Gewinn- bzw. Überschusserzielungsabsicht erforderlich, Kostendeckungsabsicht oder Streben nach finanzwirtschaftlichem Überschuß (Cash-flow) nicht ausreichend**

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 I R 72/69 v. 28. 10. 70, BStBl. 1971 S. 247; BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751, 765.
- *Streben nach Überschuß (für Überschusseinkünfte):* BFH VIII R 154/76 v. 21. 7. 81, BStBl. 1982 S. 37; BFH GrS 4/82 aaO.

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; dh. auch wenn wirtschaftliche Vorteile durch eine Tätigkeit nur mittelbar angestrebt werden, liegt keine Liebhaberei, sondern eine mit Gewinnstreben ausgeübte Tätigkeit vor; vgl. BFH IV R 75/74 v. 16. 1. 75 (BStBl. S. 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 GrS 4/82 aaO S. 765; s. aber Anm. 441).

Kostendeckungsabsicht nicht ausreichend: Gewinnabsicht fehlt, wenn mit den Einnahmen lediglich die Selbstkosten gedeckt werden sollen (für Betriebe gewerblicher Art von jur. Pers. d. ö. R. 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 GrS 4/82 aaO unter Bezugnahme auf BFH I R 58/75 v. 15. 12. 76, BStBl. 1977 S. 250; s. ferner BFH I 226/62 U v. 27. 5. 64, BStBl. S. 485; I R 102/81 v. 22. 8. 84, BStBl. 1985 S. 61; I R 264/83 v. 3. 2. 88, BFH/NV 1989 S. 388.

Kostendeckungsabsicht besteht auch dann, wenn ein Gewinn iSv. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG „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 I R 102/81 aaO).

Streben nach einem finanzwirtschaftlichen Überschuß (Cash-flow) nicht ausreichend: Es reicht nicht aus, wenn lediglich ein verfügbarer Geldbetrag erstrebt wird. *Schulze-Osterlob* (JbFStR 1984/85 S. 275) spricht von Erzielung eines Geldüberschusses (der als Gewinnerzielungsabsicht nicht ausreicht), die Betriebswirtschaftslehre verwendet den Begriff Cash-flow.

Vgl. *Wöhe*, Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 15. Aufl. München 1984 S. 740 ff.; *Schult*, Bilanzanalyse, 6. Aufl. Freiburg 1986 S. 66 ff.; *Süchting*, Finanzmanagement, Theorie und Politik der Unternehmensführung, 2. Aufl. Wiesbaden 1986 S. 345 ff.; *Vormbaum*, Finanzierung der Betriebe, 7. Aufl. 1986 S. 440 ff.; *Wöhe/Bielstein*, Grundzüge der Unternehmensfinanzierung, 4. Aufl. München 1986 S. 22 ff.; *Eilenberger*, Betriebliche Finanzwirtschaft, 2. Aufl. München 1987 S. 310 ff.

Als Cash-flow wird eine Saldogröße verstanden, die sich ergibt, wenn das Jahresergebnis um alle nicht auszahlswirksamen Aufwendungen erhöht und alle

nicht einzahlungswirksamen Erträge vermindert wird (vgl. *Wöbe|Bielstein*, aaO S. 27).

Insbes. folgende Beträge gehen erhöhend in den Cash-flow ein: Rücklagezuweisungen, Abschreibungen auf Sach- und Finanzanlagen und Nettozuweisungen zu Pensionsrückstellungen gegenüber dem Vorjahr (vgl. *Vormbaum*, aaO S. 446).

Die finanzwirtschaftliche Aussagekraft der Cash-flow-Rechnung besteht nur darin, daß sie angibt, welche finanziellen Mittel der Unternehmung aus dem laufenden Umsatzprozeß zur Bestreitung der Investitionen, Tilgungsleistungen und Entnahmen (Gewinnausschüttungen) zur Verfügung stehen (so *Wöbe|Bielstein*, aaO S. 27). Der Cash-flow ist damit Indikator für die Investitions- und die Schuldtilgungskraft und läßt Rückschlüsse auf das Ausmaß der Innenfinanzierung zu (so *Vormbaum*, aaO S. 445). Als solcher ist der Cash-flow geeignet, Aufschluß über die Planungen des Stpfl. zu geben (s. Anm. 400), insbes. bezüglich der Tilgungsplanung bei Fremdfinanzierung. Er ist also zwar für die Totalerfolgprognose bedeutsam, aber kein Indikator für den Totalerfolg selbst (vgl. dazu auch *Schulze-Osterlob*, aaO).

3. Streben nach positiven steuerlichen Einkünften erforderlich, Streben nach sonstigen Vorteilen nicht ausreichend 382

Streben nach positiven stl. Einkünften erforderlich: Seit BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84 (BStBl. S. 751, 766) muß sich die Einkünfteerzielungsabsicht auf Vermögenmehrungen, 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. 371, insoweit zweifelnd *Jakob|Hörmann*, FR 1989 S. 668 Fn. 21), 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 steuerbare Einkünfte gerichtet sein (s. Anm. 393); im Gegensatz zu nichtsteuerbaren Vermögenmehrungen sind steuerbefreite Einkünfte oder Einkunftsteile mitzurechnen (str. s. Anm. 393).

► *Für Gewinninkünfte* sind die Vorschriften über den Bestandsvergleich (§§ 4, 5) maßgebend, es muß also ein Streben nach Betriebsvermögensmehrung iSd. § 4 Abs. 1 (§ 5 Abs. 1) vorliegen; dies gilt gleichermaßen für Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Land- und Forstwirtschaft und freier Berufstätigkeit (BFH IV R 25/82 v. 21. 3. 85, BStBl. S. 399, 400).

► *Für Überschufeinkünfte* sind die Vorschriften über den Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 8, 9, 11) maßgebend. Nicht stbare Vermögenmehrungen insbes. Veräußerungsgewinne und -verluste sind dabei nicht einzubeziehen, weil bei der Überschubrechnung Vermögenseinkünfte nicht stbar sind. Ständ. Rspr.: BFH VIII R 132/80 v. 23. 3. 82, BStBl. S. 463, 464; GrS 4/82 v. 25. 6. 84 aaO S. 766; IX R 111/86 v. 31. 3. 87, BStBl. S. 668, 669; IX R 112/83 v. 31. 3. 87, BStBl. S. 774, 776.

Streben nach sonstigen Vorteilen nicht ausreichend:

► *Das Streben nach Vorteilen außerhalb der stl. Einkünfteermittlung* reicht nicht aus: Dies gilt insbes. für Steuervorteile aus der planmäßig betriebenen Minderung von Personensteuern; die anders lautende zum Baupatenverfahren ergangene Entscheidung des BFH GrS 10/70 v. 17. 1. 72 (BStBl. S. 700, 703) ist damit überholt. Das überwiegende Schrifttum hatte allerdings früher die Auffassung von BFH GrS 10/70 aaO geteilt:

Blümich|Stubrmann, § 15 Anm. 33–37; *Bordewin*, StbJb. 1982/83 S. 181; *Kruse*, JbFStR 1980/81 S. 198; *Söffing*, JbFStR 1980/81 S. 189; *Schmidt|Liebig*, B 1982 S. 1738.

Der GrS hatte seinerzeit die Unmaßgeblichkeit stl. Einkünfteermittlung für die Einkünftezielungsabsicht damit begründet, es gehe nicht an, als Merkmal für die Feststellung eines Gewerbetriebs einen Begriff zu verwenden, der erst dann für die Besteuerung von Bedeutung sein könne, wenn das Vorliegen eines Gewerbetriebs festgestellt sei. Zu Recht hat aber *Schulze-Osterlob* darauf hingewiesen, daß der darin liegende Vorwurf des Zirkelschlusses unbegründet sei (vgl. *Schulze-Osterlob*, JbFStR 1984/85 S. 272).

► *Das Streben nach anderen als nach stl. Grundsätzen ermittelten Vorteilen* ist nicht maßgebend, zB reicht nicht aus:

► *Ein Streben nach Gewinn iS betriebswirtschaftlicher Grundsätze*: 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 GrS 10/70 aaO).

Zwar äußert BFH IV S 21/84 v. 21. 3. 85 (BStBl. S. 551, 552), 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 betriebswirtschaftl. 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. 86, EFG 1987 S. 303; s. dazu auch Anm. 378 aE).

► *Ein „natürliches Erwerbssstreben“*, das auf sog. „natürliche Überschüsse“ gerichtet ist: Ein solches natürliches Erwerbssstreben umfaßt nach *Jakob* bei Überschüßeinkünften auch die Vermögensgewinne und soll nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip für die Einkünftezielungsabsicht maßgebend sein (vgl. *Jakob*, StRK-Anm. EStG 1975 § 15 Abs. 2 R. 13; *Jakob/Hörmann*, FR 1989 S. 672).

383 4. 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 (s. Anm. 356); 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 GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751, 766 betr. Totalgewinn; seitdem ständ. Rspr., s. Anm. 355). Der BFH spricht bei Gewinneinkünften von „Totalgewinn“ iS eines „positiven Gesamtergebnisses“ (so BFH GrS 4/82 aaO) und bei Überschüßeinkünften von „Totalüberschuß“ (BFH IX R 111/86 v. 31. 3. 87, BStBl. S. 668, 669). Als gemeinsamer Oberbegriff ist „Totalerfolg“ zweckmäßig (vgl. *Rose*, StbJb. 1985/86 S. 188, dort Überschrift B).

Folgende Unterschiede bestehen (im einzelnen s. Anm. 393, 394):

- *der Totalgewinn* ist der Saldo der nach stl. Gewinnermittlungsvorschriften ermittelten Periodenverluste und -gewinne, zuzüglich eines Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinns,
- *der Totalüberschuß* ist der Saldo der nach stl. Überschüßermittlungsgrundsätzen ermittelten Einnahme- bzw. Werbungskostenüberschüsse ohne Berücksichtigung von Wertänderungen im Vermögen (ausgenommen AfA).

384 Einstweilen frei.

IV. Begriff, Ermittlung und Höhe des Totalerfolgs

1. Notwendigkeit der Konkretisierung der Begriffe Totalgewinn und Totalüberschuß

385

Totalgewinn ist nach der Rspr. des BFH (s. im einzelnen Anm. 380–383) der „gesamte, während des Bestehens des Gewerbebetriebs erzielte Gewinn“ (BFH VIII R 49/77 v. 24. 10. 79, BStBl. 1980 S. 186) bzw. das „Gesamtergebnis des Betriebes von der Gründung bis zur Veräußerung oder Aufgabe oder Liquidation (§ 16 Abs. 2, 3 iVm. § 4 Abs. 1 § 5 EStG)“ (BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751, 766). Der Totalgewinn 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 GrS 4/82, aaO). 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 GrS 4/82 aaO).

Angesichts der offenbar großen Bedeutung der Begriffe Totalerfolg (Totalgewinn, Totalüberschuß) verwundert die Tatsache, „daß der BFH auf eine exakte, ins einzelne gehende Definition . . . wenig Mühe verwendet“ (so *Rose*, StbJb. 1985/86 S. 188). *Rose* wertet dies als Indiz dafür, daß der BFH den Begriffsinhalt für allgemein verständlich und eindeutig halte. Denkbar ist aber auch, daß der BFH eine nähere begriffliche Auseinandersetzung für entbehrlich hielt, weil die Absicht, einen Totalgewinn zu erzielen, eine „innere Tatsache“ ist, die ohnehin an äußeren Kriterien beurteilt werden muß (vgl. GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751, 767 oben). So gesehen könnte man in dem vom BFH geforderten „Streben nach Betriebsvermögensmehrung iS eines Totalgewinns“ lediglich die begriffliche Verankerung zweier Gesichtspunkte sehen, die zugleich die eigentlichen Neuerungen in der Rspr. zur Liebhaberei darstellen (s. Anm. 375):

- Die Absicht als unverzichtbares subjektives Element und
- die Notwendigkeit, daß die Gewinne die (Anlauf-)Verluste übersteigen müssen.

In diesem Sinne *Grob* (IdW, Neuorientierung bei der Besteuerung der PersGes., Düss. 1985 S. 124), der feststellt, im Grunde sei es „nur ein Appell an die Rechtsanwender, den Gesamtverlauf nach den Vorstellungen der Beteiligten im Auge zu behalten und vor allem die Kompensation der vorübergehenden Verluste zu beachten“; viel mehr sei eigentlich mit dem Beschluß im Unternehmensbereich nicht gewollt gewesen.

Bleibe man dabei stehen, würde sich aber die Gefahr eröffnen, daß die subjektive Beurteilung in der Praxis durch die Anwendung von Vermutungen weitgehend verdrängt würde. Denn die Wertung objektiver Umstände als Beweisanzeichen (für innere Tatsachen) muß ohne Klarheit über die Meßgröße „Totalerfolg“ notwendig vage bleiben. Erforderlich ist es daher, Klarheit über die wichtigsten Beurteilungskriterien des Totalerfolgs zu gewinnen, nämlich

- über den Beurteilungszeitraum (s. Anm. 386–388),
- über den Beurteilungsgegenstand (s. Anm. 389–391) und
- über die Beurteilungsgrundsätze (s. Anm. 392–394).

2. Beurteilungszeitraum (Totalperiode)

a) Allgemeines

386

Im Schrifttum wird erörtert, 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 Objektes oder die Dauer des Engagements des Stpfl. abgestellt wird, können sich Unterschiede ergeben (so zutreffend *Rose*, StbJb. 1985/86 S. 303 und ihm folgend *Jakob/Hörmann*, FR 1989 S. 675).

Auszugehen ist uE von der Dauer des Engagements des Stpfl., allerdings unter Fortsetzung durch den oder die Rechtsnachfolger bei Tod und Schenkung (s. Anm. 387). Greift keine subjektbezogene zeitliche Beschränkung ein, bleibt der objektbezogene Beurteilungszeitraum, dh. die Lebensdauer des Betriebes oder der Investition maßgebend (s. Anm. 388).

387 b) Subjektbezogener Beurteilungszeitraum

Dauer des Engagements des Stpfl: Der BFH stellt auf den Stpfl. als Betriebsinhaber bzw. Nutzenden einer Vermögensanlage ab.

So schon BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84 (BStBl. S. 751, 766), wenn er als Totalgewinn das „Gesamtergebnis des Betriebs von der Gründung bis zur Veräußerung oder Aufgabe oder Liquidation“ versteht (so in ständ. Rspr., vgl. BFH VIII R 4/83 v. 19. 11. 85, BStBl. 1986 S. 289, 290; IV R 8/84 v. 14. 3. 85, BStBl. S. 424, 425; IV R 84/82 v. 23. 5. 85, BStBl. S. 515, 516), denn die „Veräußerung“ des Betriebs besteht im Wechsel des Inhabers eines bestehenden Betriebs.

▷ *Für Gewinneinkünfte* deutlicher BFH IV R 178/83 v. 28. 11. 85 (BStBl. 1986 S. 293, 295): Gewinnerzielungsabsicht besteht „in dem Bestreben des Unternehmers, eine Vermehrung seines Betriebsvermögens in Gestalt eines Totalgewinns über die Dauer seiner Betriebsinhaberschaft zu erreichen“ (Hervorhebungen hinzugefügt).

Zwar hat BFH IV R 52/72 v. 18. 3. 76 (BStBl. S. 482, 484) ausgesprochen, bei forstwirtschaftlichen Betrieben sei eine „Gesamtbetrachtung des Waldes von der Aufforstung . . . 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 IV R 149/83 v. 26. 6. 85, BStBl. S. 549, 550, der darin einen Anwendungsfall der Totalgewinnrechtsprechung des Großen Senats, aaO, sieht).

▷ *Für Überschusseinkünfte* stellt der BFH auf „die voraussichtliche Dauer der Nutzung durch den Nutzenden“ ab (BFH IX R 111/86 v. 31. 3. 87, BStBl. S. 668, 669; IX R 112/83 v. 31. 3. 87, BStBl. S. 774, 776).

Dem folgt auch das überwiegende Schrifttum: *Hellwig*, DStR 1984 S. 325, 327; *Schellenberger*, DStR 1985 S. 163, 171; *Rose*, StbJb. 1985/86 S. 204; *Dankmeyer*, B 1984 S. 367; *Jurkat*, GmbHR 1985 S. 91; *Weber*, Inf. 1985 S. 99; *Jakob/Hörmann*, FR 1989 S. 665, 675.

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 Nutzungsdauer entschlossen ist (glA *Rose*, aaO; *Jakob/Hörmann*, aaO; letztere folgern die „Subjektorientierung“ auch aus dem subjektiven Liebhabereibegriff des Großen Senats; vgl. Anm. 355); über Rechtsnachfolge s. u.

Kann ein Gesellschafter einer PersGes. wegen Befristung seiner Gesellschafterstellung an den von der PersGes. erzielten Betriebsvermögensmehrungen weder in Form eines entnahmefähigen laufenden Gewinns noch eines die Einlage über-

steigenden Abfindungsguthabens oder eines Gewinnes aus der Veräußerung seiner Gesellschaftstellung teilhaben, dann ist er wegen fehlenden Mitunternehmerrisikos kein Mitunternehmer iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2.

So BFH IV B 33–34/76 v. 10. 11. 77, BStBl. 1978 S. 15; GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751, 767; BFH IV R 13/83 v. 28. 11. 85, BFH/NV 1986 S. 332; VIII R 154/85 v. 15. 7. 86, BStBl. S. 896, 899; *Schmidt*, VIII. § 15 Anm. 49 d; *o. V.*, HFR 1984 S. 572; *Grob*, B 1984 S. 2121; *Schulze-Osterlob*, 1985 S. 197, 200.

Fortsetzung des Engagements durch den Rechtsnachfolger des Stpfl.: 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. mitumfaßt. Zu Recht stellen *Jakob/Hörmann* (aaO) darauf ab, ob das EStRecht eine Fortsetzung des Engagements des Stpfl. durch den Rechtsnachfolger anerkennt.

Dies geschieht gem. § 24 Nr. 2 in Fällen der Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolge von Todes wegen (s. Anm. 161); bei unentgeltlicher Betriebsübertragung gem. § 7 Abs. 1 EStDV (s. § 6 Anm. 424–428), bei Fortsetzung der AfA-Position des unentgeltlichen Rechtsnachfolgers gem. § 11 d EStDV und bei der Besitzzeitanrechnung im Falle unentgeltlich erworbener Anteile gem. §§ 17, 23 (vgl. *Jakob/Hörmann*, aaO mwN).

Dieser Auffassung ist zu folgen; da bei Gewinneinkünften der Totalgewinn die Veräußerungs- und Aufgabegewinne mitumfaßt (s. u. 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*, aaO; *Jakob/Hörmann*, aaO).

Die BFHRspr. hat sich zu diesem Problem zwar nicht ausdrücklich geäußert, aber eine verwandte Frage in gleichem Sinne entschieden. Nach BFH I R 235/80 v. 27. 2. 85 (BStBl. S. 456, 457) setzt die Annahme einer bloßen Betriebsunterbrechung (und damit die Verneinung einer Betriebsaufgabe) voraus, daß der Betriebsinhaber die Absicht hat, die gewerbliche Tätigkeit künftig wieder aufzunehmen und fortzuführen; der BFH bemerkt dazu:

„Er muß nicht die Betriebsfortführung in eigener Person planen. Es reicht aus, wenn die Absicht von einem Gesamtrechtsnachfolger iS des § 45 der Abgabenordnung (AO 1977) oder von einem Einzelrechtsnachfolger iS des § 7 Abs. 1 der EStDV verwirklicht werden soll.“

Bezieht man mit dem oben zitierten Schrifttum diese Auffassung auf die Gewinnerzielungsabsicht des Stpfl., 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 (Sterbetafel), sondern beurteilt sich unter Einschluß der Rechtsnachfolger von Todes wegen (glA *Jakob/Hörmann*, aaO).

Hohes Alter des Stpfl., der dadurch bei Berücksichtigung der durchschnittl. Lebenserwartung keine Aussichten hat, selbst noch einen Totalerfolg zu erzielen, muß daher unberücksichtigt bleiben, Erbe und Erblasser müssen insoweit als Einheit gesehen werden.

So zutreffend *Bordewin*, RWP 561.3 S. 2175; dagegen wollen *Schmidt/Seeger*, VIII. § 13 Anm. 2 (ohne Begründung) offenbar annehmen, der Stpfl. werde regelmäßig bestrebt sein, bis zum Pensionsalter einen Totalgewinn zu erzielen. In einem IdW-Seminar wurde dieses Problem anhand der Frage erörtert, ob ein 75jähriger Gesellschafter einer PersGes. Mitunternehmer werden könne, wenn er zu Lebzeiten keinen Anteil an den Betriebsvermögensmehrungen der PersGes. erwarten könne; die Frage wurde einhellig bejaht von *Hofbauer*, *Raupach*, *Uelner* (IdW, Neuordnung bei der Besteuerung der PersGes., Düss. 1985 S. 127).

► *Unentgeltliche Einzelrechtsnachfolge:* Wie bei der Nachfolge von Todes wegen (s. o.) setzt sich die Totalerfolgsprognose fort, wenn bei unentgeltlicher Rechts-

nachfolge keine Gewinnrealisierung erfolgt (§ 7 Abs. 1 EStDV) und sich die AfA-Bemessungsgrundlage nicht ändert (§ 11 d EStDV; glA *Schmidt/Seeger*, VIII. § 13 Anm. 2; *Jakob/Hörmann* aaO).

► *Umwandlung, Einbringung, Realteilung*: Auch hier kommt es wie sonst in Fällen der Rechtsnachfolge (s. o.) 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* aaO).

► *Entgeltliche Einzelrechtsnachfolge*: Der Stpfl. realisiert bei Gewinneinkünften im Falle der entgeltlichen Einzelrechtsnachfolge einen Veräußerungsgewinn, der seinen Totalgewinn erhöht, anders bei Überschusseinkünften (s. Anm. 393). Für den Rechtsnachfolger beginnt auf der Basis seiner Anschaffungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage und unter Berücksichtigung der durch die Anschaffungskosten ggf. verursachten Zinsaufwendungen eine neue Totalerfolgsrechnung (vgl. *Jakob/Hörmann*, aaO). Für die Totalerfolgsprognose des Stpfl. kommt es darauf an, ob er Veräußerungsabsicht hat; aus einem befristeten Verkaufsangebot kann auf eine Verkaufsabsicht geschlossen werden (vgl. BFH IX R 111/86 v. 31. 3. 87, BStBl. S. 668 betr. Mietkaufmodell). Entsprechendes soll gelten, wenn vor Fertigstellung des Mietobjektes noch keine bindenden Optionsverträge oder Optionsangebote vorliegen, der Stpfl. kann den Beweis des ersten Anscheins durch Gegenbeweis entkräften (s. auch Anm. 363, dort auch zur Beweislast; vgl. BFH IX R 112/83 v. 31. 3. 87, BStBl. S. 774, ebenfalls betr. Mietkaufmodell).

388 c) Objektbezogener Beurteilungszeitraum

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 (s. o.). Greifen solche subjektbezogenen zeitlichen Beschränkungen nicht ein, so wird die Totalerfolgsperiode durch den Rechtsnachfolger von Todes wegen fortgesetzt (s. o.), so daß der Beurteilungszeitraum allein durch die Gesamtlebensdauer des Betriebes bzw. der Vermögensanlage bestimmt wird.

Objektbezogener Zeitraum bei Gewinneinkünften: Auf die Zeit von der Gründung bis zur Liquidation des Betriebes hatte schon BFH I R 58/75 v. 15. 12. 76 (BStBl. 1977 S. 250) abgestellt (so jetzt wieder BFH GrS 4/82 aaO, wenn man von den auf subjektive Entscheidung des Stpfl. abstellenden Fällen der Veräußerung und Aufgabe absieht). Selbst wenn man Unterschiede bei den einzelnen Gewinneinkünften annehmen will, bleibt doch als Gemeinsamkeit, daß es sich um sehr lange Zeiträume handelt, wenn man nicht gar von einer *unendlichen Lebensdauer* ausgehen will (vgl. *Rose*, aaO S. 203). Ein Totalgewinn läßt sich unter dieser Vorstellung freilich betragsmäßig nicht ermitteln (so *Grob*, B 1984 S. 2424, 2426).

► *Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13)*: Nach der Art des Betriebes ist zu unterscheiden:

▷ *Bei landwirtschaftlichen Betrieben* erfolgt idR traditionell ein Übergang im Erbwege, daher ist eine zeitliche Begrenzung „bis zur Pensionierung“ nicht anzunehmen (so aber offenbar *Schmidt/Seeger*, VIII. § 13 Anm. 2). 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 Anlagevermögen in ihrer Lebensdauer begrenzt, man wird bei Gebäuden 50 Jahre und mehr annehmen können (s. u. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung).

- ▷ *Bei forstwirtschaftlichen Betrieben* ist die ganze Umtriebszeit zu berücksichtigen (glA *Schmidt/Seeger*, aaO), die Zeit zwischen Aufforstung und Holzernte liegt häufig um 100 Jahre (BFH IV R 149/83 v. 26. 6. 85, BStBl. S. 549, 550; über die vom BFH geforderte Mindestgröße s. Anm. 395).
- ▷ *Einkünfte aus Gewerbebetrieb*: Bei auf unbegrenzte Dauer eingerichteten Gewerbebetrieben kann wie bei landwirtschaftlichen Betrieben von einer unendlichen Lebensdauer ausgegangen werden (vgl. *Rose*, aaO, S. 203; auch wird bei der Unternehmensbewertung idR eine unbegrenzte Lebensdauer zugrunde gelegt, vgl. *Grob*, B 1984 S. 2424). Gebäudeinvestitionen werden auch hier idR eine Lebensdauer von mindestens 50 Jahren und mehr haben (s. u. Vermietung und Verpachtung).
- ▷ *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, ausgenommen 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 ausgelost oder vom Emittenten gekündigt werden können, ist uE von der möglichen Höchstlaufzeit auszugehen.
- ▷ *Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21)*: Es kommt auf die mögliche Nutzungsdauer des Gegenstandes an, der vermietet wird. Bei Immobilien werden Nutzungsdauern von 50 Jahren (und mehr, so *Grob* und *Raupach*, IdW Neuorientierung bei der Besteuerung der PersGes., Düss. 1985 S. 30 und S. 126; *Grob*, B 1984 S. 2424, 2426), 100 Jahren (so Nds. FG v. 1. 12. 80, EFG 1981 S. 454), 100–150 Jahren (*Korn*, KÖSDI 1984 S. 5720; *Stahl*, KÖSDI 1985 S. 5810) und unendlich (*Rose*, StbJb. 1985/86 S. 203) angegeben. Die voraussichtliche Nutzungsdauer ist nicht von der fiktiven Nutzungsdauer nach § 7 Abs. 4 und 5 abhängig (obwohl sich das Schrifttum häufig daran zu orientieren scheint, so wohl *Grob*, aaO, *Jurkat*, GmbHR 1985 S. 90).

Die Vorschriften des § 7 Abs. 4 u. 5 sagen nichts über die tatsächliche Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes aus, sondern stellen lediglich eine typisierte Nutzungsdauer dar (s. § 7 Anm. 408), deren Länge auch zunehmend nach wirtschaftspolitischen Zielen bemessen wird (vgl. § 7 Anm. 9aE). Damit entspricht die typisierte Nutzungsdauer des § 7 immer weniger der tatsächlichen Nutzungsdauer und damit auch nicht dem tatsächlich für den Totalüberschuß maßgeblichen Zeitraum (ebenso *Jakob/Hörmann*, FR 1989 S. 665, 674).

3. Beurteilungsgegenstand (Problem der Segmentierung)

a) Das Problem und seine Lösungsmöglichkeiten

389

Im Schrifttum wird für Gewinneinkünfte erörtert, ob der Betrieb im ganzen die für die Totalgewinnfeststellung maßgebende Beurteilungseinheit ist oder einzelne Untereinheiten (Segmente), wie Teilbetriebe, Betriebsstätten und Betriebszweige

oder gar Einzelaktivitäten des Stpfl. (vgl. *Rose*, StbJb. 1985/86 S. 195, 196). 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 (vgl. *Rose*, aaO).

Die Frage kann von entscheidender Bedeutung sein, wie sich an einem von *Rose* übernommenen Beispiel zeigen läßt.

Beispiel (nach *Rose*, StbJb. 1985/86 S. 196, 197): Ein Stpfl. hat zwei Grundstücke im Privatvermögen, die er nach 5 Jahren zu veräußern beabsichtigt. Während der 5 Jahre vermietet er die Grundstücke.

Periode	Grundstück 1 DM	Grundstück 2 DM	beide Grundstücke DM
1	+100 000	∕ 110 000	∕ 10 000
2	+ 80 000	∕ 90 000	∕ 10 000
3	+110 000	∕ 70 000	+40 000
4	+ 60 000	∕ 20 000	+40 000
5	+ 30 000	∕ 10 000	+20 000
Totalüberschuß	+380 000	∕ 300 000	+80 000

Bei Einzelbetrachtung wird das Grundstück 1 mit Einkünfteerzielungsabsicht vermietet, sämtliche Überschüsse sind stpfl.; für das Grundstück 2 fehlt es dagegen an der Einkünfteerzielungsabsicht, die Verluste sind daher nicht abziehbar. Würde man die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zusammen beurteilen, so ergäbe sich ein positiver Totalüberschuß und daher Einkünfteerzielungsabsicht; stpfl. wäre nur der Saldo der positiven und negativen Einkünfte aus den Grundstücken 1 und 2.

Es handelt sich um eine materiell-rechtliche Frage, daher sind die von *Rose* (aaO) für seine Auffassung der Maßgeblichkeit der einzelnen Einkunftsart zitierten Entscheidungen des BFH zur Frage der einheitlichen Feststellung ohne Bedeutung.

Die Rspr. zur Frage der Beurteilungseinheit ist unklar: Für die verwandte Frage nach der Zulässigkeit des Abzugs von Schuldzinsen hat der BFH nicht alle Einkünfte aus Kapitalvermögen als Einheit angesehen (BFH VI 13/61 U v. 3. 11. 61, BStBl. 1962 S. 35 und neuerdings VIII R 281/83 v. 15. 12. 87, BStBl. 1989 S. 16, 18; „Jeder einzelne Anlagegegenstand ist gesondert zu sehen“). Andererseits hat der BFH immer wieder verschiedene Betriebszweige von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben bzw. Gewerbebetrieben als Ganzes beurteilt (vgl. RFH v. 9. 4. 30, RStBl. S. 364 betr. Gestüt und Rennstall; BFH IV R 139/81 v. 15. 11. 84, BStBl. 1985 S. 205 betr. Reitschule und Pensionspferdehaltung); eine Jagdausübung soll, wenn sie zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehört, auch dann keine Liebhaberei sein, wenn sie für sich betrachtet Verluste bringt (BFH IV R 35/77 v. 13. 7. 78, BStBl. 1979 S. 100); dagegen unterliegen mehrere Betriebe einer Einkunftsart getrennter Beurteilung (so schon FG München v. 21. 5. 53, EDStZ S. 534 betr. Landerziehungsheim, das der Inhaber einer Brauerei im Gebäude der Brauerei unterhielt).

Eine getrennte Beurteilung eines „verselbständigten Teilbetriebs mit Liebhabereicharakter“ innerhalb eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs hält BFH IV R 270/84 v. 30. 1. 86 (BStBl. S. 516, 517) für möglich. Für eine getrennte Beurteilung innerhalb einer Einkunftsart auch BFH IV R 178/83 v. 28. 11. 85 (BStBl. 1986 S. 293, 295), der davon ausgeht,

„daß eine gewinnträchtige Land- und Forstwirtschaft nicht durch Eingliederung einer verlustbringenden Liebhaberei (Anm.: Pferdezucht) ihres Gewinns entkleidet und dadurch im Ergebnis die Liebhaberei steuerlich begünstigt werden soll“.

Das Schrifttum zur Beurteilungseinheit ist geteilter Ansicht; die Tendenz geht aber in Richtung einer Einzelbetrachtung:

► *Für Beurteilung jeder Einkunftsart und innerhalb einer Einkunftsart jedes Betriebs als Ganzen*: Rose, StbJb. 1985/86 S. 177, 196; Koch, FS für von Wallis, Bonn 1985 S. 405, 411.

► *Für weitestgehende Einzelbetrachtung innerhalb einer Einkunftsart* insbes. Biergans (ESt. u. StBil., 4. Aufl., München 1988 S. 812): Die Gewinnerzielung muß „für jede Einkunftsart und innerhalb der Einkunftsart für jeden Betrieb bzw. für jedes Grundstück und jede Beteiligung gesondert gegeben sein“. Für Einzelbetrachtung bei Einkünften aus LuF für jeden „Teilbetrieb“, nicht aber für Betriebszweig, der nicht zugleich Teilbetrieb ist (Kanzler, FR 1987 S. 79, 80 im Anschluß an BFH IV R 138/78). Für Einzelbetrachtung bei §§ 20, 21 auch Schmidt|Heinicke, VIII. § 20 Anm. 3d; Schmidt|Drenseck, VIII. § 21 Anm. 2.

► *Vermittelt für eine Beurteilung nach „natürlich-wirtschaftlichen Einheiten“*: Rödder, Die Beurteilungseinheit bei der Feststellung der Einkünfterzielung mittels ‚Totalerfolg‘, B 1986, S. 2241, 2245; Jakob|Hörmann, FR 1989 S. 665, 674.

Stellungnahme: UE verdient die Einzelbetrachtung, und zwar bei Gewinneinkünften bezogen auf den einzelnen Teilbetrieb oder Betriebszweig und bei Überschußeinkünften für jedes Grundstück und jede Beteiligung, aus den von BFH IV R 138/78 (aaO) genannten Gründen den Vorzug. Die Gewinnerzielungsabsicht besteht darin, daß der Stpfl. mit dem einzelnen Betriebszweig oder Teilbetrieb bzw. der einzelnen Vermögensanlage einen Beitrag zum positiven Gesamtergebnis der betreffenden Einkunftsart erstrebt. Fehlt es daran, so liegt insoweit Liebhaberei vor.

Zu unterscheiden sind zwei Fallgruppen: Der Stpfl. erstrebt mit einem Betriebszweig/Teilbetrieb bzw. einer Vermögensanlage

- eine Minderung der Einkünfte einer Einkunftsart, zB um Steuerersparnisse zu erreichen, dann liegt *insoweit* Liebhaberei vor (vgl. Anm. 382),
- eine Erhöhung der Einkünfte einer Einkunftsart, dann ist er mit Einkünfterzielungsabsicht tätig, es liegt keine Liebhaberei vor.

Dazu, was bei den verschiedenen Einkunftsarten als Beurteilungseinheit anzusehen ist und worin der Beitrag zum positiven Gesamtergebnis der Einkunftsart bestehen kann, s. Anm. 390.

b) Die einzelne Beurteilungseinheit

390

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*: UE kommt es 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; über „Konzernbetriebe“ s. Anm. 450.

► *Einkünfte aus selbständiger Arbeit*: IdR liegen abgrenzbare Betriebe oder Teilbetriebe wegen der Personenbezogenheit der selbständigen Arbeit nicht vor; vielmehr ist tätigkeitsbezogen abzugrenzen (vgl. BFH IV R 44/83 v. 7. 11. 85, BStBl. 1986 S. 335; *Rödler*, B 1986 S. 2241, 2243). Ungleichartige Tätigkeiten sind hinsichtlich der Gewinnerzielungsabsicht getrennt zu beurteilen (v. *Gehlen*, aaO S. 141), gleichartige nur bei organisatorischer u. hinsichtlich des Kundenkreises getrennter Tätigkeit (BFH IV R 102/74 v. 27. 4. 78, BStBl. S. 562). Ungleichartige Tätigkeiten können aber einheitlich beurteilt werden, wenn es sich um wirtschaftlich zusammenhängende Haupt- und Nebentätigkeit handelt (v. *Gehlen*, aaO S. 141).

Bei Überschusseinkünften ist jede Vermögensanlage (jede Beteiligung, jedes Grundstück) als selbständige Beurteilungseinheit anzusehen (vgl. *Biergans*, aaO).

► *Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit*: Jedes Dienstverhältnis (zum Begriff s. § 19 Anm. 20) ist gesondert zu beurteilen. Dies gilt uE auch für das Verhältnis von Haupt- und Nebentätigkeit, nicht aber für eine nichtselbständige Nebentätigkeit des Arbeitnehmers für seinen Arbeitgeber (zur Abgrenzung s. § 19 Anm. 31).

► *Einkünfte aus Kapitalvermögen*: Für die Beurteilung des Zusammenhangs zwischen Werbungskosten und Einkünften aus Kapitalvermögen hat die Rspr. stets getrennte Ermittlung für jeden einzelnen Anlagegegenstand iSv. § 20 EStG vorgenommen.

RFH v. 7. 2. 29, RStBl. S. 193; OFH IV 1/47 S v. 26. 3. 47, StuW 1947 Teil II Nr. 2; BFH VI 13/61 U v. 3. 11. 61, BStBl. 1962 S. 35; VIII R 266/72 v. 26. 11. 74, BStBl. 1975 S. 331; VIII R 281/83 v. 15. 12. 87, BStBl. 1989 S. 16; *Schmidt/Heinicke*, VIII. § 20 Anm. 3g; aA *Korn*, KöSDI 1985 S. 5872; *Rödler*, B 1986 S. 2241.

Die Rspr. stellt dabei auf „jede einzelne Aktie“ ab (BFH VIII R 266/72), meint aber, daß für Zwecke einer notwendigen Schätzung Wertpapiere zu Gruppen zusammengefaßt werden können, zB zu Gruppen von ertragbringenden und ertraglosen Papieren (BFH VIII R 266/72 aaO). 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 Wirtschaftsgut, nach jeder räumlich abgeschlossenen Wohneinheit und nach jedem wirtschaftlich zusammengehörenden Immobilienobjekt.

Die Rspr. verlangt getrennte Ermittlung der Einkünfte für jeden zur Einkunftserzielung verwendeten Gegenstand jedenfalls dann, wenn Einkünfte verschiedener Unterarten anfallen (BFH VIII R 70/78 v. 15. 1. 80, BStBl. S. 348: im Urteilsfall vermietetes und selbstgenutztes Haus). Im Schrifttum wird davon gesprochen, daß jede Immobilie für sich als Beurteilungseinheit zu sehen ist (*Heuer*, FR 1975 S. 1, 2 und wohl auch *Schmidt/Drenseck*, VIII. § 21 Anm. 2). *Rödler* (B 1986 S. 2241, 2244) will wirtschaftlich zusammengehöriges Vermögen zu einer Beurteilungseinheit zusammenfassen.

391 c) Beitrag der einzelnen Beurteilungseinheit zum positiven Gesamtergebnis einer Einkunftsart

Stellt man wie hier auf den einzelnen Betriebszweig bzw. auf die einzelne Vermögensanlage ab (s. Anm. 390), so muß diese „Beurteilungseinheit“ einen Beitrag zum positiven Gesamtergebnis der betr. Einkunftsart leisten. Das kann auf verschiedene Weise geschehen: Die Beurteilungseinheit selbst arbeitet

- mit Gewinn, das ist der unproblematischste Fall;
- mit Verlust, erhöht aber mittelbar die Einkünfte der betreffenden Einkunftsart; dies kann auf zweierlei Weise geschehen:

- ▷ *Der Betriebszweig/Teilbetrieb entfaltet eine Hilfs- oder Nebentätigkeit*, die zwar Verluste abwirft, aber die Gewinnerzielung des Hauptbetriebs fördert oder unterstützt. Wichtigste Beispiele sind:
 - *Schriftstellertätigkeit als Nebenberuf*: UE ist zu unterscheiden, ob ein thematischer Zusammenhang mit dem Hauptberuf besteht und dieser durch Veröffentlichung gefördert wird, zB Jurist, der juristische Kommentare, Aufsätze etc. schreibt; getrennte Beurteilung bei Anwalt, der philosophische u. naturwiss. Werke, Romane, Lyrik etc. verfaßte (BFH IV R 84/82 v. 23. 5. 85, BStBl. S. 515), ebenso bei wiss. Werk eines Hochschullehrers, wobei allerdings aus dem Urteil weder dessen Tätigkeitsfeld noch das Thema des Buches zu ersehen ist (Nds. FG v. 22. 10. 86, EFG 1987 S. 341);
 - *nebenberufliche Lehrtätigkeit*, die den Hauptberuf fördert, so daß der Werbungskostenüberschuß aus der Lehrtätigkeit als Werbungskosten bei dem nichtselbständig ausgeübten Hauptberuf abziehbar sein kann (FG Saarland v. 30. 9. 88, EFG 1989 S. 17; BFH IV 342/53 U v. 8. 4. 54, BStBl. S. 188; RFH v. 16. 1. 35, RStBl. S. 757);
 - *Archiv eines Komponisten u. Dirigenten*, das zur Pflege des Werkes eines großen Komponisten angelegt wurde, fördert den Hauptberuf (FG Hamb. v. 21. 6. 67, EFG S. 606).
- ▷ *Der Betriebszweig/Teilbereich liefert positive Deckungsbeiträge* (die Erträge übersteigen also die direkt zuordenbaren Kosten des Betriebszweigs) und deckt die anteilig nach einem Verteilungsschlüssel auf die verschiedenen Betriebszweige verteilten Gemeinkosten zum Teil (vgl. auch Anm. 406); da die anteiligen Gemeinkosten nicht voll gedeckt werden, entsteht insoweit bei dem betreffenden Betriebszweig ein Verlust, bei Aufgabe des Betriebszweigs würde sich aber der Gesamtgewinn des Betriebs verringern, weil die teilweise Gemeinkostendeckung entfiel.

4. Ermittlungsgrundsätze für den Totalerfolg

a) Allgemeines

Die Totalerfolgsrechnung stellt auf die sog. Totalperiode ab (s. Anm. 388). 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. *Rose*, StbJb. 1985/86 S. 190, 201/202), ferner *keine Berücksichtigung der Geldentwertung* (dies folgt aus dem Nominalwertprinzip, s. dazu Einf. ESt. Anm. 550), so daß auch „Scheingewinne“, die auf der Geldentwertung beruhen, in den Totalerfolg eingehen (glA *Rose*, aaO S. 202; *Jakob/Hörmann*, FR 1989 S. 671). Allerdings läßt es BFH IV R 88/86 v. 14. 7. 88 (BFH/NV 1989 S. 771) nicht genügen, wenn sich ein Totalgewinn ausschließlich oder fast ausschließlich aufgrund von Inflationsgewinnen ergibt. *Verluste aus Fehlmaßnahmen* und „*außergewöhnliche Verlustursachen*“ sind auszuscheiden (s. Anm. 411 c).

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*, aaO). 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. 361).

393 b) Totalgewinn bei Gewinneinkünften (positives Gesamtergebnis, positives Totalergebnis)

Der vor BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84 (BStBl. S. 751) mindestens schon von BFH VIII R 49/77 v. 24. 10. 79 (BStBl. 1980 S. 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 GrS 4/82 aaO); also einschließl. 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. 1985/85 S. 188, 189 mwN aus dem betriebswirtschaftlichen Schrifttum). Eine Total-Schlußbilanz weist „im Grunde lediglich die Bilanzpositionen Kasse, Eigenkapital und den Totalerfolg als Saldo aus“ (*Buchner*, Artikel „Bilanz allg.“ in: HWB, 4. Aufl., Stuttgart 1974 Sp. 861). Der Totalerfolg ergibt sich als Differenz zwischen allen Erträgen und allen Aufwendungen in der Totalperiode (*Rose*, aaO S. 189).

Einnahmen und Ausgaben: Grundsätzlich sind alle betrieblich veranlaßten Einnahmen und Ausgaben (§ 4 Abs. 4) zu erfassen (BFH GrS 4/82 aaO; III R 41/85 v. 5. 5. 88, BStBl. S. 778). Erwartete Preissteigerungen bei Einnahmen und Ausgaben sind zu berücksichtigen (vgl. das Beispiel bei *Jakob/Hörmann*, FR 1989 S. 665). Berücksichtigt werden aber nur tatsächliche Einnahmen und Ausgaben, nicht *kalkulatorische Kosten*, also kein kalkulatorischer Eigenkapitalzins und kein kalkulatorischer Unternehmerlohn (glA *Grob*, B 1984 S. 2424, 2425).

Aufwendungen der Privatsphäre (Entnahmen, § 4 Abs. 1 Satz 2) und gemischte Aufwendungen sind auszuschneiden (s. u.). Dagegen bilden auch unnötige, unangemessene und vermeidbare Aufwendungen Betriebsausgaben (s. u.); allerdings sind außergewöhnliche Aufwendungen („*außergewöhnliche Verlustursachen*“, s. Anm. 411 c) nicht in die Totalgewinnrechnung einzubeziehen (s. u.).

► *Privat veranlaßte und sog. gemischte Aufwendungen:* Die Rspr. hat gelegentlich auch einzelnen Aufwendungen den Abzug wegen „Liebhaberei“ versagt (uE unzutreffend s. Anm. 428). Wohl aber sind Aufwendungen der Privatsphäre als Entnahmen (§ 4 Abs. 1 Satz 2) vom Abzug ausgeschlossen, desgl. 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 IV R 88/76 v. 22. 11. 79, BStBl. 1980 S. 152 verneint bei einer Reisejournalistin Liebhaberei, läßt aber bestimmte Reisekosten als gemischte Aufwendungen nicht zum Abzug zu).

► *Nichtabziehbare Betriebsausgaben:* Ebenso bleibt es uE für nichtabziehb. BA (§ 4 Abs. 5 u. 6) dabei, daß sie nicht abgezogen werden; sie sind zwar der Art nach Betriebsausgaben, werden aber wegen ihrer Nähe zum Privatbereich „wie“ zur Privatsphäre gehörig behandelt. Dies rechtfertigt uE eine entsprechende Behandlung bei Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht (glA. v. *Geblen*, Die Abrenzung von Liebhaberei u. estl. relevanter Betätigung aus betriebswirtschaftlicher Sicht, Köln 1989 S. 162; aA offenbar *Rose*, aaO).

► *Unnötige, unangemessene und vermeidbare Aufwendungen* bilden, wenn sie durch die Einkünfteerzielung veranlaßt sind, Betriebsausgaben oder Werbungskosten (s. § 4 Anm. 48 b, § 9 Anm. 201) und mindern daher den Totalerfolg. Auch nicht abziehbare Ausgaben iSd. § 4 Abs. 5 u. 6 verringern uE den Totalgewinn (s. o.). Solche Aufwendungen können aber Zeichen einer unwirtschaftlichen Betriebsführung (falls es sich nicht um Fehlmaßnahmen handelt, s. u.) und damit Beweisanzeichen fehlender Gewinnerzielungsabsicht sein (s. Anm. 416, über unwirt-

schaftliche Investitionen). Die Rspr. hat ferner zT *unwirtschaftliche Aufwendungen* für sich allein als Liebhaberei vom Abzug als Betriebsausgaben ausgeschlossen, dh. ohne den ganzen Betrieb als Liebhaberei zu behandeln (s. Anm. 428).

► *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 auf Grund einer Wirtschaftskrise oder einer Erkrankung des Stpfl.) bleiben bei Beurteilung der Ertragsfähigkeit außer Betracht (s. Anm. 411 c über *außergewöhnliche Verlustursachen*).

RFH v. 6. 11. 36, RStBl. 1937 S. 391; v. 24. 8. 38, RStBl. S. 939; ausgenommen übliche Zufallschäden; BFH I 25/55 U v. 28. 6. 55, BStBl. S. 237; IV R 57/68 v. 18. 12. 69, BStBl. 1970 S. 377; Nds. FG v. 1. 12. 80, EFG 1981 S. 454, rkr. betr. erhöhte Absetzungen nach § 7 Abs. 5; s. auch Anm. 420 über Investitionen in der Anlaufzeit; über Berücksichtigung stiller Reserven s. u.

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 Aufgabengewinns aufzulösen sind und damit den Totalgewinn erhöhen (s. u.). 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 steuerlichen 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 IV R 57/68 v. 18. 12. 69, BStBl. 1970 S. 377; IV R 90/85 v. 3. 3. 88, BFH/NV 1989 S. 91.

Entsprechendes wie für Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen gilt für *steuerfreie Rücklagen*, die im wesentlichen im Interesse der Steuerpolitik gewährt werden und wirtschaftlich den Abschreibungsvergünstigungen gleichwertig sind (BFH IV R 133/71 v. 4. 6. 73, BStBl. 1974 S. 27, 29). Da es sich um Vergünstigungen handelt, die nur auf Steuerstundung, nicht aber auf einen endgültigen Steuervorteil zielen, kommt eine Auswirkung auf die Totalgewinn-Erzielungsabsicht nicht in Betracht.

Nichtsteuerbare Einkünfte: Maßgebend sind die Vorschriften über den Bestandsvergleich (s. Anm. 382). Daher haben nichtsteuerbare Vermögensmehrungen bei der Feststellung der Gewinnerzielungsabsicht auszuscheiden, denn sie erhöhen den durch Betriebsvermögensvergleich ermittelten Gewinn nicht, sondern sind der Privat-, nicht aber der Erwerbssphäre (zu diesen Begriffen s. Anm. 69) zuzurechnen. Gelangen die Mittel aus nichtsteuerbaren Vermögensmehrungen (zB Lotteriegewinnen, s. Anm. 79 u. 80) in den Betrieb, so kann das nur im Wege der Einlage geschehen; Entsprechendes gilt von Steuerersparnissen, auch sie bilden keinen Gewinnbestandteil (glA *Schmidt/Glanegger*, VIII. § 2 Anm. 10).

Steuerfreie Einkünfte: Dagegen sind stbare aber stbefreite Einkünfte oder Einkunftsteile (zu diesen Begriffen s. Anm. 515) einzubeziehen (str), 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 widerlaufen (glA *Jakob/Hörmann*, FR 1989 S. 671/72).

Für *Einbeziehung* auch *Grob*, B 1984 S. 24, 25; *Rose*, StbJb. 1985/86 S. 193 FN 53; *Schmidt*, VIII. § 15 Anm. 8a; v. *Gehlen*, aaO S. 163; *Jakob/Hörmann*, aaO; gegen *Einbeziehung*: *Söffing*, Arbeitsunterlage zum 4. Kölner Informationsforum, Köln 1985 S. 26 zitiert nach *Rose*, aaO; *Schmidt/Seeger*, VIII. § 13 Anm. 2; ferner noch hier § 15 Anm. C I 4a auf grünen Blättern; FG Saarl. v. 6. 3. 87, EFG 1987 S. 352 zu § 16 Abs. 4aF.

Die Berücksichtigung stfreier Einkünfte und die Nichtberücksichtigung von nicht stbaren Einkünften stellt keinen Gegensatz dar. Die Einkünfteerzielungsabsicht bezieht sich auf Einkünfte iS des Abs. 1 (zum Begriff s. Anm. 53). Nicht stbare Einkünfte sind keine Einkünfte iS von Abs. 1, wohl aber stbefreite Einkünfte bzw. Einnahmen. Auf welcher Stufe der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens 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, grundsätzlich anders als bei Steuervergünstigungen (s. o.). Steuerfreie aber steuerbare Einkünfte, zB *steuerbefreite 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 die letzteren stl. Ausgaben vorziehen, die den Totalgewinn aber unberührt lassen (so zutreffend *Grob*, B 1984 S. 2424, 2425).

Entsprechendes gilt für steuerbefreite *Entnahmegewinne*, so, wenn in den Fällen der Übergangsregelung des § 52 Abs. 15 die *eigengenutzte Wohnung eines Landwirts* (§ 13 Abs. 2 Nr. 2) steuerfrei entnommen wird. Der Entnahmegewinn erhöht den Totalgewinn, wie umgekehrt evtl. negative Einkünfte (Nutzungswert $\%$ Werbungskosten) den Totalgewinn mindern.

Stille Reserven: Bei der Totalgewinnrechnung werden auch *Veräußerungs- und Aufgabegewinne* (§ 16 Abs. 1 und 3) miterfaßt (s. o. am Anfang dieser Anm.), 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, s. o.) realisiert. Daraus folgt, daß neben den laufenden Periodengewinnen und -verlusten auch stille Reserven bei der Totalgewinnprognose zu berücksichtigen sind (glA *Biergans*, ESt. u. StBil., 4. Aufl., München 1988 S. 814; vgl. auch BFH IV R 52/72 v. 18. 3. 76, BStBl. S. 482, 484 betr. den durch natürlichen Baumwuchs entstehenden Wertzuwachs eines Forstwirts).

Gewillkürtes Betriebsvermögen: Zweifelhaft ist uE, ob Vermögenmehrungen aus dem gewillkürten Betriebsvermögen in die Berechnung der für die Gewinnerzielungsabsicht maßgebenden Betriebsvermögensmehrung einbezogen werden können (vgl. *Rose*, aaO S. 201). Die Willkürung zum Betriebsvermögen setzt einen der Einkünfteerzielung dienenden Betrieb voraus, uE kann ein solcher Betrieb nicht erst durch Willkürung von Privatvermögen 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 c) 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 IX R 111/86, aaO S. 669):

- ▷ Es erfolgt kein Vermögensvergleich, sondern nur eine Überschußrechnung, die den Saldo zwischen Einnahmen (§ 8) und Werbungskosten (§ 9) ermittelt.
- ▷ Wertsteigerungen in der Vermögenssubstanz bleiben dabei unberücksichtigt, weil bei der Überschußrechnung Veräußerungsgewinne nicht erfaßt werden (s. Anm. 382; über Veräußerungsgewinne iSd. §§ 17 und 23 s. Anm. 445).

AA *Jakob/Hörmann*, FR 1989 S. 672, die entgegen der Auffassung des BFH auf ein natürliches Erwerbssstreben abstellen wollen (s. Anm. 382), ähnlich zuvor schon *Curtius-Hartung*, StbJb. 1981/82 S. 21: Nichtberücksichtigung der Verluste sei ein unzulässiger Ausgleich für die vom Gesetz nicht vorgesehene Besteuerung des Veräußerungsgewinns

- ▷ Maßgebend ist „die Dauer der Vermögensnutzung“, und zwar „die voraussichtliche Dauer der Nutzung durch den Nutzenden“ (s. dazu Anm. 388).

Einzubeziehen sind im übrigen alle stbaren Einnahmen, soweit sie aufgrund besonderer Vorschrift stbefreit sind; umgekehrt sind alle Werbungskosten abzuziehen, nicht aber die sog. nicht abziehbaren Werbungskosten (vgl. dazu die Ausführungen zu betrieblichen Einkünften in Anm. 393, dort auch über gewillkürtes Betriebsvermögen); über Einzelheiten der Berechnung bei Eink. aus VuV s. Anm. 446.

Nicht zu folgen ist *Meichssner* (DStR 1985 S. 647, 649), der aus der Unbeachtlichkeit der Vermögenssphäre bei Überschußeinkünften ableitet, daß bei Beurteilung der Überschußerzielungsabsicht auch die Gebäudeabschreibungen nicht zu berücksichtigen seien. Die Grenzlinie zwischen unbeachtlicher Vermögenssphäre und Einkunftssphäre zieht das Gesetz, danach sind AfA abziehbar (§ 9 Satz 1 Nr. 7 iVm. § 7).

5. Die erforderliche Höhe des Totalerfolgs

395

Die frühere Rspr. (vor BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751) ließ es genügen, wenn ein Betrieb wenigstens einen bescheidenen Gewinn abwarf (vgl. Anm. 351). Nicht erforderlich war, daß der Stpfl. aus dem Ertrag „auch seine volle eigene wirtschaftliche Existenz“ bestreiten konnte (BFH IV R 57/68 v. 18. 12. 69, BStBl. 1970 S. 377). Letzteres gilt auch jetzt noch. Seit BFH GrS 4/82 (aaO) 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:

„Es genügt vielmehr, daß die Einnahmen die Ausgaben überhaupt übertreffen, daß das eingesetzte Kapital mit einem Mehrbetrag zurückgewonnen wird; schon dann ergibt sich ja ein Totalgewinn“ (*Grob*, B 1984 S. 2424, 2426).

Die erstrebten Gewinne müssen also die zu erwartenden Anlaufverluste übersteigen. Da im Regelfall für Betriebe eine unendliche Totalperiode eingreift (s. Anm. 388), kann trotz hoher Anfangsverluste auch bei einem niedrigen laufenden (dann aber dauerhaften) Gewinn ein Totalgewinn entstehen.

Mindesthöhe des Totalgewinns: Eine Mindesthöhe ist grundsätzlich nicht erforderlich, ebensowenig eine bestimmte Mindestverzinsung des eingesetzten Eigenkapitals (*Grob*, B 1984 S. 2425; *Schmidt*, VIII. § 15 Anm. 8a).

Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben fordert der BFH aber einen Gewinn, der als „wirtschaftlich ins Gewicht fallend angesehen werden kann“ (BFH IV R 149/83 v. 26. 6. 85, BStBl. S. 549). Der BFH will damit Einkünfte aus Land- u. Forstwirtschaft von Erträgen privater Gartenbesitzer abgrenzen:

„Wer zB vorhersehbar, pro Jahr wegen seiner geringen Nutzfläche nur Erträge erzielen kann, wie sie ein Gartenbesitzer erzielt, betreibt keine Land- und Forstwirtschaft, weil ihm das Streben nach einem echten betriebswirtschaftlichen Gewinn fehlt“ (so BFH IV R 149/83 v. 26. 6. 85, BStBl. S. 549, bestätigt durch BFH IV R 88/86 v. 14. 7. 88, BFH/NV 1989 S. 771). Weitergehend BFH IV R 62/88 v. 19. 1. 89 (BFH/NV 1989

S. 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.

396–399 Einstweilen frei.

V. In die Zukunft gerichtete Beurteilung

400 1. Die erforderliche Zukunftsprognose

Die Feststellung der Gewinnerzielungsabsicht als „innere Tatsache“ anhand äußerer Merkmale als Beweiszeichen erfordert eine in die Zukunft gerichtete langfristige Beurteilung (BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751, 767 aus der Sicht des jeweiligen VZ, s. Anm. 402); zum maßgeblichen Beurteilungszeitraum s. Anm. 388; zur Berücksichtigung der Verhältnisse abgelaufener Zeiträume s. Anm. 404.

Die danach erforderliche „Prognose des Totalgewinns“ (so zutreffend *Schmidt/Seeger*, VIII. § 13 Anm. 2) bzw. allg. 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. auf Grund 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 IV R 75/74 v. 16. 1. 75, BStBl. S. 558 betr. erfolgreiche Teilnahme von Diplomingenieuren der Fachrichtung Architektur an städtebaulichen Ideenwettbewerben; zust. *Lagemann*, StRK-Anm. EStG § 18 R. 467).

Negative Prognose, dh. Totalgewinn von vornherein nicht zu erwarten, weil der Stpfl. den Betrieb von Beginn an (s. Anm. 378) ausschließlich aus persönlichen (nicht wirtschaftlichen) Gründen (s. Anm. 377) führt: Von vornherein Liebhaberei.

Beispiel: Der Stpfl. pachtet einen Betrieb für eine begrenzte Zeit ohne oder mit begrenzter Verlängerungsmöglichkeit und nimmt Investitionen vor, die sich nicht amortisieren können; kein Abzug von Verlusten (vgl. BFH IV R 25/82 v. 21. 3. 85, BStBl. S. 399, 400/401).

Unsichere Prognose, dh. Unsicherheit, ob ein Totalgewinn entstehen wird oder nicht: Das wird häufig bei Umstrukturierungsmaßnahmen oder Sanierung eines heruntergewirtschafteten oder eingestellten Betriebs der Fall sein, wenn der Betrieb zwar nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen und nach entsprechender Planung geführt wird, aber unsicher ist, ob die Umstrukturierung bzw. Sanierungsmaßnahmen greifen (vgl. BFH IV R 182/78 v. 6. 3. 80, BStBl. S. 718). Keine Liebhaberei, wenn der Stpfl. seine Gewinnerzielungsabsicht durch objektive Beweiszeichen (Wesensart des Betriebes und Art seiner Bewirtschaftung, s. Anm.

412) belegen kann (zur Beweislast des Stpfl. s. Anm. 361). Können diese Beweis-
 anzeichen trotz bestehender Zweifel nicht vom Finanzamt 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, wäh-
 rend derer die Verluste anzuerkennen sind; erst dann beginnt bei anhaltenden
 Verlusten die Liebhaberei (glA *Schmidt/Seeger*, aaO). Es besteht uE kein Anlaß zur
 vorläufigen Veranlagung und keine Möglichkeit, bei Nichterfolg der Bemühung
 des Stpfl. den Übergang zur Liebhaberei gem. § 173 AO auf ein Jahr innerhalb der
 Anlaufphase zurückzubeziehen (s. Anm. 364, dort auch zu Unklarheiten in der
 Rspr.). Zu Recht hat BFH IV R 182/78 aaO (sogar vor dem Beschluß des Großen
 Senats) ausgesprochen:

„Mit unsicheren Wahrscheinlichkeitsprognosen können Verluste eines Betriebs, dem an
 sich seiner Art nach die Qualifikation als Einkunftsquelle nicht abgesprochen werden
 kann, nicht aus dem gesetzlich zugelassenen Verlustausgleich ausgeschlossen werden.“

Einstweilen frei.

401

2. Das Ende des Veranlagungszeitraums als maßgeblicher Beurteilungs- zeitpunkt

402

Obwohl es nach der höchstr. Rspr. seit GrS 4/82 v. 25. 6. 84 (BStBl. S. 751, 764)
 auf den Totalgewinn bzw. -überschuß ankommt (s. Anm. 354), ist die Einkünf-
 teerzielungsabsicht (s. Anm. 376) für den jeweiligen Veranlagungszeitraum zu
 beurteilen. Dies folgt daraus, daß gem. § 2 Abs. 7 die ESt. periodisch ermittelt und
 erhoben wird, während bei einer Besteuerung über die Gesamtdauer der Einkünf-
 teerzielung die Beurteilung „ex post“ erfolgen könnte (so zutreffend *Biergans*,
 ESt. und StBil., 4. Aufl., München 1988 S. 811 und dort FN 17). Es entscheidet
 also das Urteil aus der Sicht des VZ (so *Grob*, B 1984 S. 2424, 2425; zustimmend
Schmidt/Glanegger, VIII. § 2 Anm. 10e).

Nur in diesem Sinne läßt sich uE auch die höchstrichterliche Rspr. verstehen:
 Maßgebend sind nach BFH VIII R 4/83 v. 19. 11. 85 (BStBl. 1986 S. 289, 291) „die
 subjektiven Vorstellungen des Stpfl. in dem zu beurteilenden Veranlagungszeitraum“,
 dafür sind die Wesensart des Betriebs, die Art der Betriebsführung und die Er-
 tragsaussichten lediglich Beweiszeichen. Maßgebend ist der Zeitpunkt mit ma-
 ximaler 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. 404).
 Zur ex post-Betrachtung in der Rspr. insbes. zur Möglichkeit der vorläufigen
 Veranlagung s. Anm. 364.

Einstweilen frei.

403

3. Berücksichtigung der Verhältnisse vergangener Zeiträume

404

Für die erforderliche „in die Zukunft gerichtete und langfristige Beurteilung“
 (s. Anm. 400) können „die Verhältnisse eines bereits abgelaufenen Zeitraums
 wichtige Anhaltspunkte bieten“ (BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751, 767);
 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 IV R 113/73 v. 18. 3. 76 (BStBl. S. 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 Stpfl., er habe aber Gewinne erzielen wollen und bei theoretisch optimalen Bedingungen auch erzielen können, habe in aller Regel keine Bedeutung. „Nachdem die Rspr. die Kriterien der Liebhaberei mit Recht objektiviert“ habe, sei „davon auszugehen, was tatsächlich ist.“

Im Anschluß an dieses Urteil hat BFH IV R 182/78 v. 6. 3. 80 (BStBl. S. 718, 720) in einem vor dem Großen Senatsbeschuß 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. Das Vorliegen einer Einkunftsquelle konnte in objektiver Betrachtung entweder durch Verstreichenlassen einer ausreichenden Zahl von Verlustjahren sicher widerlegt werden (so in BFH IV R 113/73 aaO) oder bedurfte, wenn eine ausreichende Zahl von Verlustjahren noch nicht vergangen und ein Abwarten nicht mehr möglich war, zB weil der Betrieb (vorzeitig) verkauft worden war, einer hypothetischen Zukunftsprognose für den Fall, daß der Stpfl. den Betrieb weitergeführt hätte (so BFH IV R 182/78 aaO).

Das Vorgehen der beiden Entscheidungen zeigt, daß die Aufgabe der rein objektiven Beurteilung durch den BFH notwendig war (abgesehen von der Unsinnigkeit einer hypothetischen Prognose für die Fortführung, wenn der Betrieb tatsächlich, wie im Urteilsfall IV R 182/78 aaO, mit Gewinn weiterveräußert worden war). Veräußerte nämlich der Stpfl. nach nur wenigen Verlustjahren den Betrieb, so entstand die Schwierigkeit einer Zukunftsprognose, aber immerhin mit der Chance für den Stpfl., die Verluste anerkannt zu bekommen. Veräußerte er nicht, so konnte die Finanzverwaltung abwarten, ob sie nicht infolge einer ausreichenden Zahl von Verlustjahren den objektiven Nachweis der Liebhaberei erbringen konnte. Es muß einleuchten, daß nach Aufgabe der rein objektiven Beurteilung so nicht mehr verfahren werden kann. Daß der BFH in einer Entscheidung nach Ergehen des Großen Senats-Beschlusses (BFH IV R 139/81 v. 15. 11. 84, BStBl. 1985 S. 205 betr. Reitschule) die vorstehenden Urteile zitiert, kann daher nicht bedeuten, daß weiterhin iSd. alten Rspr. aus einer ausreichenden Zahl von Verlustjahren zwingend auf eine Liebhaberei geschlossen werden könnte. Denn es mag zwar sein, daß eine ausreichende Zahl von Verlustjahren den Schluß zuläßt, rückschauend liege objektiv von vornherein keine Erwerbsquelle vor; dies ist aber seit dem Beschluß des Großen Senats nicht entscheidend, sondern ob der Stpfl. von vornherein mit Gewinnerzielungsabsicht gehandelt hat oder nicht. Der BFH betont denn auch iSd. „subjektiven Theorie“ (s. Anm. 355):

„Andauernde Verluste über eine Anlaufzeit hinaus, sind jedoch kein Beweis der Liebhaberei. Es muß in jedem Fall die Feststellung hinzukommen, daß der Betrieb aus persönlichen Gründen, zB aufgrund einer besonderen Neigung unterhalten wird.“

In diesem Sinne untersucht der BFH im Urteilsfall das Verhalten des Stpfl. während der Verlustphase:

- Auf Anlaufverluste in einer Aufbauphase 1967 bis 1973 folgt die Errichtung einer Reithalle Anfang 1974 mit dem Ziel der Verbesserung der Ertragsituation;

- Einstellung der Reitschule im April 1974 wegen Erfolglosigkeit, erfolglose Verkaufsverhandlungen;
- Abwicklungsverluste während der Betriebsverpachtung in einer Übergangsphase ab Mai 1974 durch Veräußerung von Reitpferden und einzelnen Anlagegütern, schließlich Beendigung des Unternehmens durch Veräußerung von Wohn- und Stallgebäuden Anfang 1977.

Die FinVerw. verkennt offenbar die dargestellte Änderung der Rspr., wenn sie eine vorläufige Veranlagung (§ 165 AO) vornehmen möchte, bis die Ungewißheit über die Gewinnerzielungsabsicht des Stpfl. durch Zeitablauf beseitigt ist (vgl. Anm. 364; dort auch zur Rspr. des BFH über vorläufige Veranlagung).

Einstweilen frei.

405

4. Prognoseverfahren

a) Allgemeines

406

Zur Beurteilung, ob ein Totalgewinn erzielt werden kann, ist eine in die Zukunft gerichtete langfristige Beurteilung erforderlich (BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751, 766). Dabei sind bisher bekannte Tatsachen, zB auch aufgelaufene Verluste, in die Prognose einzubeziehen (s. Anm. 404). Die Prognose muß grundsätzlich bei der Berechnung des Totalgewinns anhand der Gewinnermittlungsvorschriften iSv. §§ 4, 5 erfolgen (zur Berechnung des Totalgewinns s. Anm. 393).

Nicht verwendbare Prognoseverfahren: Wenig Hilfe versprechen (darüber besteht bei Vertretern der Betriebswirtschaftslehre im Anschluß an die Entscheidung des Großen Senats, soweit ersichtlich, weitgehend Einigkeit):

- ▷ *Betriebswirtschaftliche Verfahren für die ökonomische Prüfung der Vorteilhaftigkeit einer Investition*, also die Methoden der Investitionsrechnung und insbesondere die Kapitalwertmethode (die den zeitlichen Unterschied im Anfall der Ausgaben und Einnahmen durch Diskontierung berücksichtigt) und
- ▷ *betriebswirtschaftliche Prognoseverfahren*, seien es
 - *quantitative Verfahren*, das sind formalisierte mathematisch statistische Methoden, oder
 - *qualitative Verfahren*, die durch Einsatz von Experten-Diskussionen in sog. „Szenario-Workshops“ oder durch Expertenbefragungen nach der sog. Delphi-Methode und deren Auswertung durch Computerprogramme zustande kommen.

Vgl. dazu *Rose*, Einkünfteerzielungsabsicht – steuerbetriebwirtschaftliche Überlegungen zu den Thesen des BFH, StbJb. 1985/85 S. 188 ff.; *Grob*, Gewinnerzielungsabsicht und Mitunternehmer, Anmerkung zum Beschluß des Großen Senats, B 1984 S. 2424; *v. Gehlen*, Die Abgrenzung von Liebhaberei und einkommensteuerlich relevanter Betätigung in betriebswirtschaftlicher Sicht, Düss., Köln 1989; aA wohl *Terhart*, Investitionsrechnung zur Feststellung der Liebhaberei – Anm. zum Beitrag von *Grob* –, B 1985 S. 2587.

Dies hat seinen Grund darin,

- daß die Methoden der Investitionsrechnung, insbes. die Kapitalwertmethode im Gegensatz zur Totalerfolgsrechnung, den zeitlichen Ablauf durch Abzinsung berücksichtigen (vgl. *Rose*, aaO S. 190 ff.; *Grob*, aaO S. 2425);
- daß quantitative Prognoseverfahren eben auf die Verarbeitung quantitativ erfaßbarer Daten beschränkt sind, für die im Zeitpunkt der Prognoseerstellung idR kein ausreichend langfristig gewonnenes Erfahrungsmaterial zur Verfügung steht (*v. Gehlen*, aaO S. 195 ff., 205);
- daß qualitative Prognoseverfahren einen viel zu großen Arbeits- und Kostenaufwand durch Einsatz von Experten und Computerprogrammen erfordern (*v. Gehlen*, aaO S. 205 ff., 212, 213).

Die Situation wird weiter dadurch erschwert, daß die vom BFH geforderte Totalerfolgsrechnung in der Realität betriebswirtschaftlich – weil kaum verwendbar – tatsächlich auch kaum verwendet wird (*Rose*, aaO S. 190). Berücksichtigt man, daß die meisten betrieblichen Investitionen eine unbegrenzte Lebensdauer und die meisten privaten Immobilieninvestitionen eine jahrzehntelange (häufig mehr als fünfzigjährige) Nutzungsdauer aufweisen, wenn nicht eine subjektbezogene Verkürzung zu berücksichtigen ist (s. Anm. 388), so läßt sich folgern, daß ein Totalerfolg nicht mathematisch eindeutig zu ermitteln ist (glA *Grob*, aaO S. 2426), möglich erscheinen nur Näherungsrechnungen (s. u. Anm. 407).

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 (v. *Geblen*, aaO S. 218–220);
- ▷ *Rentabilitätsrechnungen* für einen überschaubaren Nutzungszeitraum unter Schätzung eines hypothetischen Verkaufserlöses, auf den allerdings bei den Einkünften aus Kapitalvermögen und Vermietung und Verpachtung verzichtet werden kann, weil nach Auffassung des BFH nichtsteuerbare Veräußerungsgewinne nicht in die Totalerfolgsrechnung eingehen (vgl. v. *Geblen*, aaO S. 220/221).

Solche Rechnungen können durch Sachverständige, möglichst mit praktischen Erfahrungen, durchgeführt werden (vgl. v. *Geblen*, aaO S. 213 ff.; BFH IV R 182/78 v. 6. 3. 80, BStBl. S. 718; IV R 138/78 v. 29. 10. 81, BStBl. 1982 S. 381; IV R 74/79 v. 22. 7. 82, BStBl. 1983 S. 2).

Ein zweckmäßiger Ausgangspunkt für die Rechnung ist uE die *Deckungsbeitragsrechnung*. Unter Deckungsbeitrag (auch Bruttogewinn genannt) versteht man die Differenz zwischen den Erlösen und den nach dem Kostenverursachungsprinzip zurechenbaren variablen Kosten. Ist der Deckungsbeitrag eines Erzeugnisses, einer Produktion oder eines Betriebszweiges positiv, so bedeutet dies, daß die Erlöse sämtliche direkt zurechenbare variable Kosten (also insbes. die Wareneinstandspreise, Vertriebskosten, insbes. Fracht und Lagerkosten, Kosten der Werbung usw.) überdecken.

Die Summe der Deckungsbeiträge aller Erzeugnisgruppen, Produktionsverfahren oder Betriebszweige ergibt den Gesamtdeckungsbeitrag des Betriebs. Er dient dazu, die nicht direkt zurechenbaren Kosten (Gemeinkosten, Fixkosten) zu decken und darüberhinaus einen Gewinn auszuweisen.

Zum Zwecke einer Planungsrechnung sind aufgrund von Schätz- und Vergleichszahlen ermittelte Werte einzusetzen, sie können mit den tatsächlich erwirtschafteten Werten aus dem betrieblichen Rechnungswesen verglichen werden.

Für Zwecke einer Rentabilitätsrechnung sind uE zweckmäßig normalisierte Werte anzusetzen, die aufgrund in der Vergangenheit gewonnener betrieblicher Erfahrungen für die Zeit nach Beendigung der Anlaufphase zu schätzen sind.

407 b) Ermittlungsstufen der Totalgewinnrechnung

Ermittlung eines nachhaltig erzielbaren Durchschnittsgewinns: In Planungsrechnungen für Zwecke der Totalgewinnermittlung (s.o. Anm. 406) gehen idR keine Sonderabschreibungen oder erhöhten Absetzungen, sondern entweder die Rest- oder die NormalAfA ein (zu den verschiedenen Möglichkeiten s. Anm. 393 „*Steuervergünstigungen*“). Bei den üblicherweise ohne oder mit nur begrenzter Fremdfinanzierung arbeitenden Betrieben (zB landwirtschaftliche Betriebe) ist

von einer erfolgten Tilgung der Fremdmittel (zB für den Grunderwerb oder für Sanierungsmaßnahmen) auszugehen (falls eine solche Tilgung zB aus Mitteln außerhalb des Betriebs wahrscheinlich ist, s. dazu Anm. 424).

Beispiel: Für einen wirtschaftlichen Betrieb ergibt sich etwa folgendes Kalkulationsschema (vgl. *Wenzl*, Erwerbsbetrieb oder Liebhaberei, Betriebswirtschaftliche Kriterien für die Abgrenzung iSd. EStRechts, HLBS Schriftenreihe, Beispiele der agraren Taxation, Heft B 59):

Erzeugnisgruppen, Produktionsverfahren, Betriebszweige			
	I	II	III
<i>Marktleistung:</i> Erträge × Preis in DM je dt/Stück usw.			
<i>Variable (direkt zurechenbare) Kosten*</i>			
<i>Deckungsbeiträge</i>			
<i>Gesamtdeckungsbeitrag</i>			
- <i>Gemeinkosten**</i>			
+/- Zinsen, Mieten, Pachten			
+ Mietwert Wohnung (§ 13 Abs. 2 Nr. 2aF)			
<i>Gewinn Verlust</i>			

* Variable Kosten: zB Dünger, Pflanzenschutz, Futtermittel
 ** Gemeinkosten: zB Lohnaufwand, Berufsgenossenschaftsbeiträge, Maschinen, Treib- und Schmierstoffe, Unterhalt Maschinen, AfA Maschinen, Unterhalt Gebäude, AfA Gebäude, Betriebsversicherungen, Betriebssteuern, Betriebsstoffe, allg. Betriebsaufwand

Hat sich in der ersten Stufe der Berechnung ergeben, daß überhaupt ein Gewinn erzielbar erscheint, so ist weiter schätzungsweise zu ermitteln, ob die angefallenen bzw. zu erwartenden Verluste überdeckt werden können (Totalgewinnrechnung).

Saldierung der entstandenen und noch zu erwartenden Verluste und der nachhaltig erzielbaren Gewinne: Bewegt man sich bei der Ermittlung der durchschnittlich erzielbaren Gewinne (s. o.) noch auf gesichertem Boden, so bereitet die Prognostizierung von Verlusten der Anlaufphase uU erhebliche Schwierigkeiten; als vollends vage stellt sich schließlich die langfristige Gewinnprognose dar. Die Schwierigkeit einer solchen Rechnung besteht in der erforderlichen Langfristigkeit der Prognose. Sie wird bei landwirtschaftlichen Betrieben mit konstanter Fläche und feststehenden Produktionszweigen eher möglich sein, als etwa bei Gewerbebetrieben.

► *Schätzung der Dauer der Verlustphase und der Höhe der Anlaufverluste* ist annähernd auf der Grundlage der AfA (auf die getätigten Investitionen) und der Zinsbelastung (auf das aufgenommene Fremdkapital) möglich, falls eine laufende Tilgung gesichert erscheint (s. Anm. 408). Im übrigen sind Marktleistung und Kosten wie bei der Ermittlung des durchschnittlich zu erwartenden Gewinns aufgrund von

eigen- und/oder außerbetrieblichen Vergleichszahlen zu schätzen. In der Landwirtschaft ist uE mit 10–12 Verlustjahren nach der Übernahme eines sanierungsbedürftigen Betriebs zu rechnen (s. Anm. 411 b).

► *Schätzung der künftigen laufenden Gewinne:* Betriebswirtschaftliche Prognosen rechnen üblicherweise mit drei- bis zehnjähriger Prognosedauer (vgl. v. Geblen, aaO S. 193). Für Zwecke einer Totalgewinnrechnung erscheint dieser Zeitraum angesichts der langen Verlustphase nicht als ausreichend, selbst wenn die künftigen Gewinne um einen geschätzten Veräußerungsgewinn erhöht werden (s. u.). Schmidt/Seeger, VIII. § 13 Anm. 2 gehen von einer noch überschaubaren abschätzbareren Gewinnzeit von 20 Jahren aus. Dabei wäre wiederum nach mathematisch-statistischer Methode (s. u.) eine Gewinnentwicklung zu unterstellen, die einer zu erwartenden allgemeinen Produktionssteigerung und der Inflationsentwicklung (s. Anm. 392) Rechnung trägt. Dabei kann die Einkommensentwicklung einer Branche in der Vergangenheit einen Anhaltspunkt bieten.

► *Schätzung eines Veräußerungserlöses:* Für eine Totalgewinnberechnung bedarf es weiter des Ansatzes eines Schätzwertes für einen gedachten Veräußerungserlös. Dies erfordert eine Prognose über die Entwicklung der in dem Betrieb entstandenen und noch entstehenden stillen Reserven (s. Anm. 393). Dabei kommt es auf den Verkehrswert (also nicht auf niedrigere Ertragswerte) an. Auch ein evtl.

(Forts. s. nächste Seite)

Beispiel für die Prinzipien einer rohen Schätzung des Totalgewinns eines landw. Betriebs, deren Grundannahmen im Einzelfall belegt werden müßten:

	TDM	TDM	TDM
<i>Verluste</i> innerhalb der ersten zehn Jahre 01 bis 10:			∕ 600
durchschnittlich erzielbarer Gewinn	10		
<i>erzielbarer Gewinn</i> in zwanzig Jahren			
Jahre 11 bis 20 : 10 × 10 =	100		
(Steigerung) geschätzt *	55		
	155	155	
Jahre 21 bis 30 : 10 × 20 =	200		
(Steigerung) geschätzt *	110		
	310	310	
<i>Veräußerungsgewinn</i>			
<i>Verkehrswert</i>			
Ertragswert des Grund und Bodens	100		
Gebäudesachwert (inkl. stiller Reserven), geschätzt	200		
Zuschlag wegen besonderer Lage und Ausstattung des Objekts, geschätzt	100		
	400		
Hochrechnung zur Berücksichtigung von Inflation und Bodenwertsteigerung 200 vH	800		
<i>abzüglich Buchwert</i>			
(nach Sonderabschreibungen)	∕ 200		
	600	600	
		1065	
<i>Totalgewinn</i>			1065
			465

* Verdopplung des Gewinns in 10 Jahren unterstellt

„*Liebbaberwert*“ ist, falls das Objekt darauf schließen läßt, zu berücksichtigen. Ob der Erwerber seinerseits den Betrieb mit Einkünfteerzielungsabsicht betreiben kann, ist unerheblich, wenn auf dem Immobilienmarkt ein entsprechender Preis erzielbar erscheint. Verkehrswerte dieser Art lassen sich freilich kaum durch Gutachten amtlicher Schätzer ermitteln, wenn diese sich auf Substanz- und Ertragswerte beschränken. Befragung einschlägig erfahrener Fachmakler könnte hilfreich sein. Angesichts der zunehmenden Verknappung von Grund und Boden wird im übrigen davon auszugehen sein, daß sich bei angemessenem oder günstigem Erwerbspreis in Zukunft erhebliche stille Reserven bilden werden; dies gilt insbes. in der Nähe von Ballungsgebieten.

► *Ermittlung des Totalgewinns*: Die Ausgangsgrößen „Anlaufverluste“ (nach Eliminierung von Fehlmaßnahmen), „zu erwartende langjährige Gewinne“ und „Veräußerungsgewinne“ sind zur Ermittlung des Totalgewinns zu saldieren; siehe hierzu *das auf S. 244 abgedruckte Beispiel*.

Folgerung bei negativem Ergebnis der Totalgewinnprognose: Ergibt sich bei der Totalgewinnermittlung kein positiver Betrag, so ist damit noch keine abschließende Aussage über eine Einkünfteerzielungsabsicht des Stpfl. getroffen. Der Stpfl. kann (ausnahmsweise) trotz obj. Unmöglichkeit einer Gewinnerzielung Einkünfteerzielungsabsicht haben (s. Anm. 423). Er kann aber auch, wenn er die obj. Unmöglichkeit erkennt (zB durch ein Sachverständigen Gutachten), hierauf reagieren und Maßnahmen ergreifen, die eine Gewinnerzielung ermöglichen (zur Reaktion des Stpfl. auf Verluste als Beweisanzeichen s. Anm. 422).

c) Die wichtigsten Bestimmungsgrößen einer Totalgewinnrechnung

408

Für die Totalgewinnprognosen sollten, soweit möglich, betriebswirtschaftliche Erkenntnisse und Verfahren (s. dazu Anm. 406) nutzbar gemacht werden.

Betriebswirtschaftlich gesehen wird das unternehmerische Ziel, auf lange Sicht einen größtmöglichen Gewinn zu erzielen (Gewinnmaximierung), durch eine einheitliche Führung des Betriebes erreicht, die die Kombination der Produktionsmittel (menschliche Arbeit, Betriebsmittel, Werkstoffe) plant, organisiert und kontrolliert; dazu bedarf es weiter der Beschaffung der dafür erforderlichen Mittel (Finanzierung) und ihrer Verwendung (Investition). Zum Zweck der Gewinnmaximierung muß die betriebliche Leistungserstellung (Beschaffung, Transport, Lagerung, Fertigung bzw. Ausführung von Dienstleistungen und Verwaltung) durch Absatz von Sachgütern bzw. Dienstleistungen auf dem Markt verwertet werden. Ob Gewinnerzielung gelingt, hängt nicht zuletzt von der Absatzplanung, der Werbung, der Preis-, Produkt- und Sortimentspolitik ab (vgl. zum Ganzen zB *Wöhe*, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 16. Aufl., München 1986).

Für die Totalgewinnprognose sollte versucht werden, die Planungsansätze des Stpfl. mit Erfahrungswerten zu vergleichen und dadurch zu objektivieren.

In der Land- und Forstwirtschaft bestehen vielfach Erfahrungswerte für die – unter bestimmten Bedingungen (Bodenwert, Bewirtschaftungsform) – erzielbare Marktleistung, über Arbeitskräftebedarf und Kostenausfall (vgl. *Löhr*, Faustzahlen für die Landwirtschaft, 6. Aufl. 1983).

Soweit Erfahrungswerte fehlen, bedarf es der Schätzung (zB anhand der amtlichen Richtsatzsammlungen), die laufend entsprechend der tatsächlichen Entwicklung zu korrigieren ist. Wichtigste Kostengrößen sind Finanzierungskosten, Abschreibungen und Arbeitslöhne.

Finanzierung: Nach hM hat die Finanzierung entscheidenden Einfluß auf die Totalgewinnprognose.

Vgl. *Grob*, B 1984 S. 2425; *Schulze-Osterloh*, FR 1985 S. 200: „Denkbar ist, daß sich bei hohem Eigenkapitalanteil ein positives Gesamtergebnis abzeichnet, während die Kosten eines hohen Fremdkapitaleinsatzes zu einem negativen Ergebnis führen würden.“

AA *Stabl*, KÖSDI 1985 S. 5810: „Es erscheint nicht einsichtig, ein und dasselbe Objekt bei dem einen StPflchtigen als relevante Einkunftsquelle zu beurteilen, bei dem anderen – höher fremdfinanzierenden – StPflchtigen hingegen nicht“; *Wenzl* hält Zinsbelastungen, die aus Fremdfinanzierung resultieren, als in land- und forstwirtschaftlichen Bereichen völlig unüblich für betriebswirtschaftlich nicht relevante Einflüsse (*Wenzl*, HLBS-Schriftenreihe, Beispiel der agraren Taxation, Heft B 59 S. 99, Erwerbsbetrieb oder Liebhaberei iS des EStRechts).

Eine Finanzierung rein aus Eigenkapital kann nicht verlangt werden, sie wäre zudem auch wirtschaftlich unüblich. Auch eine Bedienung des Fremdkapitals aus den Überschüssen der finanzierten Unternehmung, dh. eine „Finanzierung des Objekts . . . aus sich heraus“, also aus dem cash-flow des Unternehmens (s. Anm. 381), ist nicht erforderlich (*Jakob/Hörmann*, FR 1989 S. 672).

Es kommt vielmehr darauf an, ob der der Objektfinanzierung zugrundeliegende Tilgungsplan von realistischen Vorgaben ausgeht (*Jakob/Hörmann*, aaO). Insofern kann dem Vorhandensein von anderen Einkunftsquellen bes. Bedeutung zukommen (s. Anm. 424). Als negatives Beweisanzeichen wird es angesehen, wenn nach dem zugrundeliegenden Tilgungsplan ohne Sondertilgungen sichere Dauerverluste zu erwarten sind (so *Schmidt/Drenseck*, VIII. § 21 Anm. 2).

Der Stpfl. hat auch nicht etwa ein Wahlrecht, anfallende Zinsen nicht als Betriebsausgaben (bzw. Werbungskosten) abzuziehen (s. Anm. 393). Der Abzug richtet sich vielmehr nach der betrieblichen Veranlassung (§ 4 Abs. 4; im Ergebnis glA *Schulze-Osterloh*, aaO). Kalkulatorische Eigenkapitalzinsen sind nicht zu berücksichtigen (s. Anm. 393). Über den Abzug von Zinsen als WK bei Eink. aus VuV s. Anm. 446.

Investitionen belasten den Totalerfolg in Höhe der Abschreibungen. Daß den Abschreibungen im Jahr des Abzugs keine Ausgaben gegenüberstehen, so daß der Stpfl. in Höhe der Abschreibungen verfügbare Finanzmittel behält (cash-flow), rechtfertigt nicht, vom Abzug abzusehen (erforderlich ist Gewinnerzielungsabsicht, das Streben nach einem positiven cash-flow reicht nicht aus; s. Anm. 381). Daher können überhöhte Investitionen ein Beweisanzeichen für fehlende Gewinnerzielungsabsicht sein (s. Anm. 416).

Andererseits kann die Tatsache, daß der Stpfl. erhebliche (betriebswirtschaftlich notwendige) Investitionen vornimmt, für Gewinnerzielungsabsicht sprechen (vgl. BFH IV R 139/81 v. 15. 11. 84, BStBl. 1985 S. 205, 206; Bau einer Reithalle durch Inhaber einer Reitschule).

Arbeitslöhne (s. auch Anm. 418): Da die Arbeitslöhne den Totalerfolg mindern, macht es einen Unterschied, ob der Unternehmer und ggf. seine Familienmitglieder selbst im Unternehmen tätig sind (was zB in der Land- und Forstwirtschaft üblich ist, s. Anm. 441) oder ob er Angestellte beschäftigt (so *Grob*, aaO S. 2425; aA *Curtius/Hartung*, StbJb. 1981/82 S. 17; s. ferner Anm. 418).

409 Einstweilen frei.

VI. Objektive Beweisanzeichen zur Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht

1. Begriff und Bedeutung von Beweisanzeichen

410

Begriff: Beweisanzeichen sind objektive Umstände, die einen Schluß auf das Vorliegen oder Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht erlauben (BFH VIII R 4/83 v. 19. 11. 85, BStBl. 1986 S. 289). Es handelt sich somit um Hilfsstatsachen, mit deren Hilfe auf das Vorliegen des Tatbestandsmerkmals „Absicht“ der Gewinn- bzw. Überschüßerzielung geschlossen werden kann. Diese „Hilfsstatsachen“ sind objektiv erkennbare Tatsachen; sie werden vom BFH auch „objektive Beweisanzeichen“ genannt (BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751).

Bedeutung: 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 GrS 4/82 aaO). Dabei können einzelne Umstände sogar einen Anscheinsbeweis liefern (s. Anm. 362). Da die Einkünfteerzielungsabsicht auf einen positiven Totalerfolg gerichtet sein muß (s. Anm. 383), der Stpfl. also auf die Gesamtlebensdauer des Betriebs bzw. der Investition ein positives Ergebnis anzustreben hat, muß auch die Beurteilung auf Grund äußerer Umstände langfristig und in die Zukunft gerichtet sein (s. Anm. 400), aber auch Anhaltspunkte aus den Verhältnissen bereits abgelaufener Zeiträume berücksichtigen (s. Anm. 404). Maßgebender Beurteilungszeitpunkt ist das Ende des VZ (s. Anm. 402).

2. Verluste als Beweisanzeichen

a) Allgemeines

411

„Erster und wichtigster Umstand . . . , der die Frage der Liebhaberei erst aufwirft, ist die Fortführung des Betriebs trotz andauernder Verluste über die betriebspezifische Anlaufzeit hinaus“ (BFH IV R 139/81 v. 15. 11. 84, BStBl. 1985 S. 205, 207).

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 (s. Anm. 503). Es „muß aus weiteren Beweisanzeichen die Feststellung möglich sein, daß der Stpfl. die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausübt“ (BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751, 767; vgl. BFH VIII R 81/79 v. 21. 10. 80, BStBl. 1981 S. 452). Damit ist eine Prüfung der Gründe erforderlich, warum der Stpfl. die Verluste in Kauf nimmt.

b) Verlustursachen (Ermittlung, Analyse, rechtliche Beurteilung)

411 a

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 III R 273/83 v. 28. 8. 87, BStBl. 1988 S. 10; IV R 148/85 v. 28. 1. 88, BFH/NV 1988 S. 627), hat durch das FA zu erfolgen und kann durch das FG überprüft werden (s. hierzu Anm. 360). Es geht in dieser Stufe der Ermittlung und Beurteilung noch nicht

darum, Vermutungen über persönliche Gründe (s. Anm. 377) 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 in folgender Weise:

▷ *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. 360); ein Grund für eine vorläufige Veranlagung nach § 165 AO kann darin nicht liegen (s. auch Anm. 364).

Beispiel: BFH X R 109/87 v. 25. 10. 89 (BStBl. 1990 S. 278) enthält für ein nebenberuflich betriebenes Gewerbe „Gesichts-, Hand- und med. Fußpflege“ lediglich folgende Angaben:

Jahr	Betriebseinnahmen DM	Verluste DM
1980	0,-	1 867
1981	0,-	3 388
1982	602,66	11 595
1983	8 255,37	4 101
1984	6 299,05	4 682

Man hätte sich Feststellungen gewünscht, warum 1980 u. 1981 überhaupt keine BE erzielt wurden (vorbereitende BA?) und warum 1982 relativ geringe BE. Statt dessen bestätigt der BFH die Zulässigkeit vorl. Veranlagungen.

Rechtliche Beurteilung der Verluste: Nach Feststellung und Analyse der Verlustursachen erfolgt eine rechtliche 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. (s. Anm. 400) erreichen werden, die während der Totalperiode einen Ausgleich mit positiven Einkünften nicht mehr ermöglicht. Bei einer unendlichen Totalperiode ist die Höhe der Verluste weniger von Bedeutung, da bei einem Übergang in eine Gewinnphase stets ein Totalgewinn möglich ist (s. Anm. 388).

- ▷ *Die Dauer der Verlustperiode* ist von Bedeutung, wenn sie ohne eine Reaktion des Stpfl. (s. Anm. 422) nur noch den Schluß auf persönliche Motive des Stpfl. für die Inkaufnahme der Verluste zuläßt (so im Ergebnis BFH VIII R 4/83 v. 19. 11. 85, BStBl. 1986 S. 289, nach 30 Verlustjahren).
 - ▷ *Verluste nach Gewinnjahren:* Die Gewinnjahre sind Beweisanzeichen dafür, daß der Stpfl. grundsätzlich in der Lage ist, mit seiner Tätigkeit Gewinne zu erzielen (BFH IV R 104/86 v. 26. 4. 89, 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. 432; zur Überschüberzielung s. Anm. 434.
 - ▷ *Art der Verluste:*
 - Nicht gegen Einkünfteerzielungsabsicht sprechen*
 - Anlaufverluste (s. Anm. 411 b),
 - Verluste aufgrund außergewöhnlicher Verlustursachen (s. Anm. 411 c),
 - Verluste infolge Fehlmaßnahmen (s. Anm. 411 c).
 - Gegen Einkünfteerzielungsabsicht sprechen:*
 - Dauerverluste (infolge objektiver Ungeeignetheit zur Gewinnerzielung, s. Anm. 423, oder nicht wirtschaftlicher Betriebsführung, s. Anm. 414) ohne angemessene Reaktion des Stpfl. (s. Anm. 422).
- Das rechtliche 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.

c) Anlaufverluste

411 b

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 die ständ. Rspr.: RFH v. 26. 5. 37, StuW Nr. 419 betr. Aufwendungen zur Wiederherstellung eines verwaehrlosten landw. Betriebs; v. 1. 9. 37, StuW Nr. 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. 38, RStBl. S. 939 betr. Betriebsumstellung in einem heruntergewirtschafteten Betrieb; v. 24. 6. 42, RStBl. S. 890; BFH I 25/55 U v. 28. 6. 55, BStBl. S. 237; IV R 57/68 v. 18. 12. 69, BStBl. 1970 S. 377; FG Stuttg. v. 28. 2. 52, StWa. S. 135 betr. Selbstverlag eines Werks über moderne Kunst; FG Nürnberg v. 29. 9. 54, EFG 1955 S. 5, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 18. 12. 56, BB 1957 S. 426 betr. Künstler, der nach dem Krieg seine Praxis wieder aufbaute; FG Münster v. 21. 8. 75, EFG 1976 S. 126, aufgehoben.

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. 86, EFG 1987 S. 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 u. a. in einer Analyse der Verluste gewinnen (s. o.). Die Rspr. unterscheidet insbes. folgende Beweisanzeichen:

- Wesensart des Betriebs und Art seiner Bewirtschaftung (s. Anm. 412–414),
- Überinvestitionen (s. Anm. 416),
- hohe Personalkosten (s. Anm. 418),
- Reaktion des Stpfl. auf Verluste (s. Anm. 422),
- objektive Unmöglichkeit der Gewinnerzielung (s. Anm. 423).

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 einer Einkünfterzielungsabsicht.

Im Ergebnis ebenso BFH IV R 139/81 (v. 15. 11. 84, BStBl. 1985 S. 205) unter Hinweis auf die noch unter Anwendung obj. Grundsätze ergangene Rspr., bestätigt durch BFH III R 273/83 (v. 28. 8. 87, BStBl. 1988 S. 10 unter Nr. 4). In der Anlaufzeit eines Betriebs, vor allem, wenn dieser neu aufgebaut werden muß, können Verluste nur dann stl. nicht anerkannt werden, wenn eindeutig feststeht, daß der Betrieb, so wie er vom Stpfl. betrieben wurde, von vornherein nicht in der Lage war, nachhaltige Gewinne zu erzielen und deshalb nach obj. Beurteilung von Anfang an keine Einkunftsquelle im Sinne des EStRechts darstellte. UE nicht konsequent, da es auf die subj. Einkünfterzielungsabsicht ankommt (s. Anm. 404).

Früher stellte die Rspr. darauf ab, ob nach der Lebenserfahrung bei dem Betrieb Liebhaberei in Betracht kommt und vom Stpfl. von vornherein in der Art eines typ. Liebhabereibetriebs geführt wurde (BFH IV 193/58 U v. 17. 3. 60 BStBl. S. 324 betr. Vollblutzucht; FG Rhld.-Pf. v. 31. 3. 77, EFG S. 358, rkr. betr. Bootvermietung). Ungewöhnlich hohe Verluste der Anlaufzeit können gegen die Möglichkeit einer nachhaltigen Gewinnerzielung sprechen (BFH IV R 182/78 v. 6. 3. 80, BStBl. S. 718, 721); aber daraus folgt nicht zwingend, daß der Stpfl. dies von vornherein auch erkannt hat (s. Anm. 423).

Dauer der Anlaufzeit: Die Anlaufzeit ist „betriebsspezifisch“ (so zutreffend BFH IV R 139/81 v. 15. 11. 84, BStBl. 1985 S. 205, 207). 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:*

4 Jahre durch FG Nürnberg. v. 29. 9. 54, EFG 1955 S. 5, rkr. (vom folgenden Jahr an wurde Liebhaberei angenommen, FG Nürnberg. v. 29. 9. 54, EFG 1955 S. 67, rkr.);

5 Jahre durch RFH v. 1. 9. 37, StuW Nr. 555; BFH IV R 182/78 v. 6. 3. 80, BStBl. S. 718;

6 Jahre durch BFH IV B 59/76 v. 6. 7. 78, BStBl. S. 626; durch BFH IV R 109/87 v. 2. 2. 89, StRK EStG 1975 § 13 Allg. R. 12 = BFH/NV S. 692;

8 Jahre durch FG Düss. v. 6. 11. 84, EFG 1985 S. 499, rkr. bei Künstler im Hauptberuf;

9 Jahre durch FG Karlsr. v. 26. 11. 54, EDSZ 1955 S. 50 betr. Freizeitbeschäftigung als Bildhauer; durch BFH VIII R 81/79 v. 21. 10. 80 (BStBl. 1981 S. 452) bei einer Fehlkalkulation anlässlich von Kauf, Umbau und Vermietung eines Bauernhauses; durch BFH III R 41/85 v. 5. 5. 88, BStBl. S. 778 bei Vermietung einer Ferienwohnung;

10 Jahre durch FG Hamb. v. 29. 5. 72, EFG S. 578, bestät. (betr. Landwirt); FG Hamb. v. 27. 11. 79, EFG 1980 S. 188, nrkr. (weil mehrfach Maßnahmen zur Überwindung von

Anlaufschwierigkeiten und Fehlmaßnahmen getroffen wurden); durch Nds. FG v. 16. 4. 86, EFG 1987 S. 177, rkr. betr. FilmproduktionsKG; BFH IV R 139/81 v. 15. 11. 84, BStBl. 1985 S. 205: Reitschule mit Pferdeverleih und Pensionspferdehaltung;

mehr als 10 Jahre durch Nds. FG v. 1. 12. 80 (EFG 1981 S. 454, rkr.), wenn Verluste aus Vermietung und Verpachtung 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;

11 Jahre durch BFH VIII R 59/82 v. 13. 12. 84, BStBl. 1985 S. 455 bei Gästehaus (Zurückverweisung);

13 Jahre durch BFH IV R 178/83 v. 28. 11. 85, BStBl. 1986 S. 293 bei Pferdezucht in landwirtschaftlichem Betrieb (Zurückverweisung);

14 Jahre durch BFH IV R 8/84 v. 14. 3. 85, BStBl. S. 424 bei Erfinder.

Die angegebenen Zeiträume bedeuten, daß jedenfalls für diese Jahre die Verluste steuerlich berücksichtigt wurden, was aber im einzelnen Fall eine Fortdauer der Anlaufzeit nicht ausschloß.

► *Nicht als Anlaufzeit wurden beurteilt:*

3 Jahre: FG Bremen v. 26. 11. 87 (EFG 1988 S. 133, nrkr.) betr. Vercharterung eines Flugzeuges;

7 Jahre: FG v. 10. 12. 85 (EFG 1986 S. 231, rkr.) betr. Second-Hand-Shop in Form eines Kommissionshandels; Nds. FG v. 5. 6. 86 (EFG 1987 S. 301, rkr.) betr. Charterflugunternehmen;

8 Jahre oder mehr, „wenn keine besonderen Verhältnisse gegeben sind“ (BFH IV R 182/78 v. 6. 3. 80, BStBl. S. 718); durch BFH IV R 25/82 v. 21. 3. 85 (BStBl. S. 399) betr. Betrieb eines Gestüts;

11 Jahre durch FG Saarl. v. 6. 3. 87 (EFG S. 352, rkr.) betr. Ein-Feld-Tennishalle;

13 Jahre durch BFH IV R 90/85 v. 3. 3. 88, BFH/NV 1989 S. 91 betr. Land- und Forstwirtschaft trotz wirtschaftlicher Betriebsführung aber 1,9 Mio. DM Verlusten;

14 Jahre durch BFH IV R 113/73 v. 18. 3. 76, BStBl. S. 485;

30 Jahre durch BFH VIII R 4/83 v. 19. 11. 85, BStBl. 1986 S. 289 betr. Getränkegroßhandel.

d) Außergewöhnliche Verlustursachen; Fehlmaßnahmen

411c

Außergewöhnliche Verlustursachen (so der Begriff von BFH VIII R 4/83 v. 19. 11. 85, BStBl. 1986 S. 289) bzw. Verluste auf Grund *unvorhergesehener Ereignisse* (so der Begriff von BFH IV R 113/73 v. 18. 3. 76, BStBl. S. 485 u. IV R 182/78 v. 6. 3. 80, BStBl. S. 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. 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. 36, RStBl. 1937 S. 391 für die Zeit der Wirtschaftskrise 1930–34 und FG Nürnberg. (v. 29. 9. 54, EFG 1955 S. 5) für die Zeit vor der Währungsreform u. wegen staatl. Bewirtschaftungsmaßnahmen. Sind die außergewöhnlichen Verlustursachen beseitigt, so ist eine neue Prognose über den möglichen Totalerfolg erforderlich (vgl. BFH IV R 182/78 v. 6. 3. 80, BStBl. S. 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 IV R 139/81 v. 15. 11. 84, BStBl. 1985 S. 205, Einstellung einer Reitschule nach acht Verlustjahren als Fehlmaßnahme: keine Liebhaberei; ähnlich bereits *Weisensee*, EDStZ 1953 S. 535 zu FG München I 1023–1024/53 v. 21. 5. 53; BFH IV 69/63 v. 27. 6. 68, BStBl. S. 815;

IV R 113/73 v. 18. 3. 76, BStBl. S. 485; Nds. FG v. 26. 10. 78, EFG 1979 S. 226; FG Hamb. v. 27. 11. 79, EFG 1980 S. 188; *Albrod*, DStR 1978 S. 546.

3. Wesensart des Betriebs und Art seiner Bewirtschaftung als Beweisanzeichen

412 a) Allgemeines

Ein Beweisanzeichen 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 GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751, 767; IV R 139/81 v. 15. 11. 84, BStBl. 1985 S. 205).

Eine wirtschaftliche Betriebsführung allein ist aber noch kein ausreichendes Beweisanzeichen für das Vorliegen von Gewinnerzielungsabsicht (BFH IV R 90/85 v. 3. 3. 88, BFH/NV 1989 S. 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 subj. Überzeugung des Betriebsinhabers ab“ (so BFH IV R 90/85 aaO).

413 b) Wesensart des Betriebs

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. 76, EFG S. 597, rkr.), auch bei einem großen Betrieb kann es daran fehlen. Immerhin spricht aber um so weniger für Liebhaberei, je größer ein Betrieb ist (RFH v. 6. 11. 36, RStBl. 1937 S. 391; v. 24. 8. 38, RStBl. S. 939; v. 21. 6. 39, RStBl. S. 937).
- ▷ *Struktur*: Wenn ein Betrieb wegen seiner besonderen Struktur erkennen läßt, daß eine nachhaltige Gewinnerzielung nicht möglich ist, dann kann dies von vornherein – dh. ohne eine Anlaufzeit zuzubilligen – gegen Gewinnerzielungsabsicht des Stpfl. sprechen (s. Anm. 378).
- ▷ *Ausstattung*: Lage der Betriebsgebäude, der Produktionsräume und Anlage 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 Beweisanzeichen, vielmehr ist von der Wesensart des Betriebs abhängig, wie die „Art der Bewirtschaftung“ (s. u.) zu erfolgen hat, um positive Einkünfte erzielen zu können.

414 c) Art der Bewirtschaftung des Betriebs

Was mit der „Art seiner Bewirtschaftung“ konkret gemeint ist, hat der BFH nicht näher erläutert. UE ist hierunter eine Betriebsführung zu verstehen, die ein ge-

plantes, zielstrebiges (auf Gewinnerzielung gerichtetes) Handeln erkennen läßt. Die Rspr. fordert eine Betriebsführung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen (BFH IV R 139/81 v. 15. 11. 84, BStBl. 1985 S. 205), eine Betriebsführung „nach wirtschaftlich vernünftigen Grundsätzen“ (BFH IV R 90/85 v. 3. 3. 88, BFH/NV 1989 S. 91) bzw. eine „planvolle, marktorientierte Betriebsführung, die nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen organisiert ist“ (Hess. FG v. 9. 12. 86, EFG 1987 S. 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 (s. o.), ist nach den Betrieben bei den verschiedenen Einkunftsarten zu unterscheiden:

Wirtschaftliche Betriebsführung bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben: Unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten außerordentlich hilfreich ist eine Untersuchung von *Wenzl*, die allerdings – aus dem Jahr 1983 stammend – in der steuerrechtlichen Beurteilung noch nicht die Neuerungen aus der Entscheidung des Großen Senats (BFH GrS 4/82 aaO) berücksichtigt (vgl. *Wenzl*, Erwerbsbetrieb oder Liebhaberei, Betriebswirtschaftliche Kriterien für die Abgrenzung iSd. EStRechts, HLBS Schriftenreihe, Beispiele der agraren Taxation, Heft B 59 S. 91). *Wenzl* (aaO) unterscheidet folgende betriebswirtschaftliche Fragestellungen:

- ▶ *Ist die Betriebsorganisation (Produktionsrichtung) richtig gewählt?* Hierunter wird verstanden, ob Bodenproduktion und Viehhaltung den Standortverhältnissen angepaßt sind: zB wäre nicht standortgerecht extensive Gründlandnutzung auf intensivem Ackerbaustandort oder der Versuch, intensive Ackerbau auf einem absoluten Grünlandstandort zu betreiben; nicht standortgerecht wäre zB auch Reitpferdehaltung in peripherer Lage ohne Nachfrage nach Reitstunden.
- ▷ *Betriebszweige:* Besteht eine sinnvolle Kombination von Betriebszweigen? Gibt es Produktionsschwerpunkte, ist dadurch eine rationelle Bewirtschaftung möglich?
- ▷ *Tierbestand:* Ist die Viehhaltung auf die Futtergrundlage abgestimmt? Ist eine ausreichende, kostengünstige Grundfuttererzeugung möglich? Wird für den Markt produziert oder handelt es sich um Hobby-Tierhaltung oder Tierhaltung zu Repräsentations- und Prestigezwecken?
- ▷ *Arbeits erledigung:* Sind Mechanisierung und Arbeitskräftebesatz sinnvoll aufeinander abgestimmt?
- ▶ *Ermöglichen Faktorausstattung und Faktorkombination eine optimale Nutzung?* Zur Faktorausstattung gehören Boden, Gebäude, Maschinen und Arbeitskräfte. Es kommt auf ein möglichst ausgewogenes Verhältnis an.
- ▷ *Boden:* Die Bewirtschaftungsintensität muß um so höher sein, je geringer die Flächenausstattung des Betriebes ist. Nach *Wenzl* (aaO) lassen sich allerdings Erfahrungswerte hinsichtlich einer „Mindestfläche“ kaum nennen, weil diese mit der Intensität der Bewirtschaftung stark schwanken. Wesentliches Kriterium ist nach *Wenzl* (aaO) bei flächenabhängiger Tierhaltung (Rinder, Schafe, Pferde) die Frage, ob die vorhandene Fläche für die Erzeugung des Grünfutters ausreicht oder ob dieses teuer zugekauft werden muß.
- ▷ *Gebäude:* Geeignet für die Bewirtschaftungsform, für Art und Umfang der Tierhaltung? Verhältnis von Wirtschaftsgebäuden zu Wohngebäuden (zB vollkommen unzureichender Wirtschaftsgebäudebestand und repräsentative und außergewöhnlich großzügige Wohngebäude).
- ▷ *Maschinen:* Maschinenbestand an die Anforderungen der Betriebsorganisation angepaßt (Problem der Übermaschinisierung)?
- ▷ *Arbeitskräfte:* *Wenzl* (aaO) nennt eine große Schwankungsbreite, meint aber, daß die Zahl der Arbeitskräfte selten über zehn je 100 Hektar hinausgeht (aus-

genommen Gärtnerei). Zu achten ist auch auf die Abgrenzung von betrieblich notwendigen Arbeitskräften vom außerbetrieblichen oder privaten Bereich.

► *Wird die Produktionstechnik beherrscht?* Hierbei kommt es auf die Frage der Qualifikation des Betriebsleiters und auf die Nutzung von Beratungsangeboten durch einschlägige fachliche Stellen an. Maßstab für die Beurteilung können auch Vergleichsdaten zu anderen Betrieben sein.

Wirtschaftliche Betriebsführung bei Gewerbebetrieben: Bei Gewerbebetrieben ist die wirtschaftliche Betriebsführung entsprechend der Bandbreite der Art der Betätigung äußerst vielfältig. Viele der oben für die Land- und Forstwirtschaft genannten Überlegungen können jedoch auch auf Gewerbebetriebe übertragen werden. Indizien können also 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 Vertriebsweges, 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 wirtschaftl. Nutzung maßgebenden Marktverhältnisse (BFH IV R 8/84 v. 14. 3. 85, BStBl. S. 424), s. Anm. 450 „*Erfinder*“.
- *Schriftsteller:* Verwertung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten liegt nicht vor, wenn der Stpfl. die Druckkosten selbst trägt und dauerhaft wenig Exemplare verkauft (BFH IV R 84/82 v. 23. 5. 85, BStBl. S. 515); Druckkostenschuß des Autors ist aber allein kein ausreichendes Indiz gegen wirtschaftliche Betriebsführung (Nds. FG v. 22. 10. 86, EFG 1987 S. 341, rkr.), s. Anm. 450 „*Schriftsteller*“.
- *Künstler:* Die FinVerw. verlangt die „Vermeidung nicht notwendiger Kosten“ (OFD Köln v. 5. 9. 84, StEK EStG § 2 Nr. 51), s. Anm. 450 „*Künstler*“.

415 Einstweilen frei.

416 4. „Überinvestitionen“ als Beweisanzeichen

Investitionen beeinflussen durch Absetzungen für Abnutzung 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 IV R 25/82 v. 21. 3. 85, BStBl. S. 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 (s. Anm. 412–414) und dadurch auch Hinweis auf eventuelle persönliche Motive für die Betätigung geben.

Hohe Anschaffungskosten des Betriebs und hohe Investitionen, so daß die Abschreibungen nicht erwirtschaftet werden konnten, wurden schon vor BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751 als Zeichen für Liebhaberei angesehen (RFH v. 18. 2. 31, StuW Nr. 337). Keine Liebhaberei trotz hoher Investitionen vgl. RFH v. 13. 12. 28 (RStBl. 1929 S. 369); v. 14. 9. 38 (RStBl. S. 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; v. 24. 6. 42, RStBl. S. 890; BFH IV R 74/79 v. 22. 7. 82, BStBl. 1983 S. 2.

Auch nach BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 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.

Einstweilen frei.

417

5. Personalaufwand als Beweisanzeichen

418

Bedeutung des Personalaufwands: Es bleibt dem Stpfl. überlassen, ob er in einem ihm gehörenden Betrieb mitarbeitet oder nur Arbeitnehmer beschäftigt; „Verbundenheit mit der Scholle“ (RFH v. 15. 3. 39, RStBl. S. 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 dann, wenn der Verwalter des Betriebs nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen rationell wirtschaftet, wenn aber gleichwohl nachhaltig Verluste entstehen (BFH IV R 90/85 v. 3. 3. 88, BFH/NV 1989 S. 91). Entscheidend ist also nicht die Art der Aufwendungen, sondern die Tatsache der nachhaltigen Unrentabilität auf Grund der vom Stpfl. gewählten Bewirtschaftungsweise, die einen „Totalgewinn“ verhindert.

RFH v. 19. 2. 30, RStBl. S. 306; v. 5. 11. 30, RStBl. 1931 S. 107; v. 26. 5. 37, StuW Nr. 419; v. 21. 7. 37, StuW Nr. 507; v. 15. 3. 39, RStBl. S. 865; v. 24. 6. 42, RStBl. S. 890; BFH IV 69/63 v. 27. 6. 68, BStBl. S. 815; IV R 113/73 v. 18. 3. 76, BStBl. S. 485; FG Nürnberg v. 29. 9. 54, EFG 1955 S. 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 S. 379). Die Unterhaltung des Betriebs dient jedenfalls so, wie der Sachverhalt vorliegt, nicht der Einkünfteerzielung; für die steuerliche 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.

Einstweilen frei.

419–421

6. Reaktion des Stpfl. auf Verluste

422

Ein objektives Beweisanzeichen für oder gegen eine Gewinn- bzw. Überschusserzielungsabsicht ist die Art der Reaktion des Stpfl. auf anhaltende Verluste. Der Beweiswert entstandener Verluste und der Verlustdauer hat sich durch das Abstellen auf die subjektiv vorliegende Einkünfteerzielungsabsicht gegenüber der

früheren Rspr. verringert (s. Anm. 411). Damit hat die Reaktion des Stpfl. auf Verluste als Beweisanzeichen Bedeutung bekommen (vgl. v. Gehlen, Die Abgrenzung von Liebhaberei und estl. relevanter Betätigung aus betriebswirtschaftlicher Sicht, Köln 1989 S. 183).

Ein Weiterbetrieb in stets gleichbleibender Form trotz anhaltender Verluste ist ein Beweisanzeichen gegen das Vorliegen von Gewinnerzielungsabsicht (BFH VIII R 4/83 v. 19. 11. 85, BStBl. 1986 S. 289). Für Einkünfteerzielungsabsicht spricht es, wenn der Stpfl. als Reaktion auf Verluste innerbetriebliche Strukturmaßnahmen ergreift oder wenn er Maßnahmen zu einer Umsatzsteigerung trifft (BFH VIII R 4/83 aaO). Der Zeitpunkt für eine erforderliche Reaktion auf Verluste wird je nach den Umständen des Falles unterschiedlich spät sein dürfen. Nach L. Schmidt (Anm. zu BFH VIII R 59/82 v. 13. 12. 84, BStBl. 1985 S. 455 betr. Gästehaus, FR 1985 S. 303) soll die Fortsetzung einer lange verlustbringenden Tätigkeit ausreichendes Beweisanzeichen für Liebhaberei sein (zust. Günther, FR 1986 S. 379). UE kommt es darauf an, ob nach einem Plan des Stpfl. trotz Verluste noch ein Totalerfolg erreichbar ist oder nicht. Entwickelt sich die Situation anders als geplant, so muß der Stpfl. in angemessener Weise reagieren, s. auch Anm. 420 „außergewöhnliche Verlustursachen“. Bei typ. „liebhabereiverdächtigen“ Tätigkeiten soll der Stpfl. dagegen bereits in den ersten Verlustjahren reagieren müssen (so v. Gehlen, aaO unter Hinweis auf BFH III R 273/83 v. 28. 8. 87, BStBl. 1988 S. 10). UE kommt es darauf an, ob die Verlustursachen eine Wertung als Anlaufverluste oder als durch Fehlmaßnahmen bzw. außergewöhnliche Ursachen hervorgerufene Verluste erlauben, s. Anm. 411–411 c. Für den Zeitpunkt eines „Reagierens“ gibt es keinen festen Anhaltspunkt.

Persönliche Gründe für die Weiterführung eines Verlustbetriebes nimmt die Rspr. in folgenden Fällen an:

- ▷ *Ausgleich von Verlusten mit positiven Einkünften zur Steuerersparnis* (s. Anm. 377).
- ▷ *Erhaltung des Betriebs für die Familie*: Die Erwägung, den Betrieb für die Familie erhalten zu wollen, ist privater Natur (BFH VIII R 4/83 v. 19. 11. 85, BStBl. 1986 S. 289); auf lufw. Betriebe nicht übertragbar s. Anm. 441.
- ▷ *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 VIII R 4/83 aaO; zu Recht kritisch hierzu Söffing, NWB F. 3 S. 6257, 6260).

Einstellung der verlustbringenden Tätigkeit ist eine angemessene Reaktion auf entstandene Verluste und kann somit Beweisanzeichen 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 IV R 139/81 v. 15. 11. 84, BStBl. 1985 S. 205).

423 7. 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 VIII R 4/83 v. 19. 11. 85, BStBl. 1986 S. 289; III R 273/83 v. 28. 8. 87, BStBl. 1988 S. 10; IV R 90/85 v. 3. 3. 88, BFH/NV 1989 S. 91; Grob, B 1984 S. 2424, 2426; ders., WPg. 1984, S. 655, 658; Woerner, BB 1985 S. 908.

Dennoch kann Gewinnerzielungsabsicht auch dann gegeben sein, wenn ein Betrieb aus der Sicht eines objektiven, sachkundigen Beobachters nach seiner We-

sensart oder der Art seiner Betriebsführung keinen Totalgewinn erzielen kann. Denn „maßgebend ist immer, wie sich die Verhältnisse aus der Sicht des an objektiven Gegebenheiten orientierenden Stpfl. dargestellt haben“ (so BFH VIII R 4/83 aaO). 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“ (BFH VIII R 4/83 aaO). 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 Stpfl. aus persönlichen Motiven zulasse“ (so BFH VIII R 59/82 v. 13. 12. 84, BStBl. 1985 S. 455 unter Hinweis auf GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751, 767 und VIII R 81/79 v. 21. 10. 80, BStBl. 1981 S. 452).

8. Bedeutung weiterer Einkünfte

424

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. 34 (RStBl. S. 501) absieht, wo das Gericht meinte, mit Hilfe des Begriffs der Liebhaberei den Aufkauf 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.

ZB RFH v. 18. 2. 25, Slg. Bd. 15 S. 291; v. 14. 3. 29, RStBl. S. 329 u. 519; v. 20. 11. 29, StuW 1930 Nr. 240; v. 17. 10. 40, RStBl. 1941 S. 61; v. 24. 6. 42, RStBl. S. 890; v. 22. 6. 44, RStBl. S. 613; FG Berlin v. 30. 8. 66, EFG 1967 S. 127, rkr.; BFH IV R 74/79 v. 22. 7. 82, BStBl. 1983 S. 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; IV R 178/83 v. 28. 11. 85, BStBl. 1986 S. 293 betr. Landwirt im Nebenberuf.

Liebhaberei 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. 84, EFG 1985 S. 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 I R 315/83 v. 2. 9. 87, BFH/NV 1988 S. 300: Lehrer mit Motorsegler; Hess. FG v. 10. 12. 85, EFG 1986 S. 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. Anm. 382).

Vgl. RFH v. 13. 12. 28 (RStBl. 1929 S. 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 ESt. auszuschneiden; ebensowenig der Umstand, daß die Verluste mehrerer Jahre hintereinander wiederkehren und der Stpfl. 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 IV R 182/78 v. 6. 3. 80 (BStBl. S. 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. 412). Außerdem kann er dann uU nicht nachweisen, daß ein Totalerfolg überhaupt möglich ist.

425–427 Einstweilen frei.

D. Rechtsfolgen der Liebhaberei

428

I. Steuerliche Unbeachtlichkeit

Ist eine Tätigkeit des Stpfl. als Liebhaberei anzusehen (dafür trägt derjenige die Beweislast, der daraus für sich Vorteile ableiten will, s. Anm. 361), 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 Einkunftserzielung 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 Kunstmaler RFH v. 18. 2. 25, Slg. Bd. 15 S. 291; bei Land- und Forstwirtschaft zB RFH v. 24. 3. 26, RStBl. S. 194; v. 13. 12. 28, RStBl. 1929 S. 369; v. 7. 2. 29, StuW Nr. 188; v. 13. 3. 29, StuW Nr. 498; v. 5. 6. 29, StuW Nr. 636 betr. Jagd; v. 19. 6. 29, RStBl. S. 473; v. 21. 11. 35, RStBl. 1936 S. 203; v. 14. 9. 38, RStBl. S. 1063 betr. unwirtschaftliche Investitionen; v. 24. 6. 42, RStBl. S. 890. Vgl. auch BFH VI 230/58 U v. 11. 12. 59 (BStBl. 1960 S. 67): Bei einem vermieteten, unbauten Grundstück, das der Vermögensanlage dient und bei dem nachhaltig Werbungskostenüberschüsse entstehen, dürfen die WK nur bis zur Höhe der Einnahmen abgezogen werden (richtig statt dessen: das Grundstück diene nicht der Einkunftserzielung, Einnahmen und WK mußten daher unberücksichtigt bleiben).

► *Abzugsverbot für den positiven oder negativen Erfolg:* Liegt keine Einkünfteerzielungsabsicht und damit Liebhaberei vor (s. Anm. 376), dann handelt es sich um eine estlich irrelevante Betätigung in der Privatsphäre (s. Anm. 356). Daher scheidet der gesamte Erfolg bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte aus. IdR wird dies bei Verlusten praktisch, denen das Finanzamt den Abzug versagen will. Wenn sich bei der Gesamtbeurteilung keine Einkünfteerzielungsabsicht ergibt, sind aber auch positive Ergebnisse einzelner VZ keine stpfl. Einkünfte (vgl. BFH I R 102/81 v. 22. 8. 84, BStBl. 1985 S. 61; v. *Gehlen*, aaO S. 111). Dies kann praktisch werden, wenn der Stpfl. die Versteuerung von Veräußerungsgewinnen vermeiden möchte (zu den Beweislastfragen in diesen Fällen s. Anm. 361).

► *Kein Abzugsverbot für einzelne Aufwendungen:* Die Prüfung unter dem Gesichtspunkt der Liebhaberei bezieht sich auf die ganze Tätigkeit des Stpfl. (RFH v. 21. 11. 35, RStBl. 1936 S. 21); genauer auf einen Betriebszweig, Teilbetrieb oder eine Kapitalanlage (s. Anm. 390). Aufwendungen und Einnahmen dieser Tätigkeit sind dann insgesamt estlich irrelevant (s. o.). Einzelne Aufwendungen können daher nicht als „Liebhaberei“ vom Abzug ausgeschlossen werden (glA *Lein-gärtner*, FR 1979 S. 111; *Streck/Rainer*, KÖSDI 1980 S. 3640). Entweder sind sie durch die Einkünfterzielung veranlaßt, dann sind sie begrifflich Betriebsausgaben oder Werbungskosten und abziehbar, auch wenn sie wirtschaftlich unnötig oder unangemessen sind (s. Anm. 393; § 4 Anm. 48 b; § 9 Anm. 201); oder es fehlt ihnen jede Veranlassung und damit die Qualifizierung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten, dann sind sie nicht abziehbar.

Vgl. *Heuer*, FR 1975 S. 1; ferner zB BFH IV R 88/76 v. 22. 11. 79 (BStBl. 1980 S. 152, in Bestät. v. EFG 1976 S. 483), wo die Aufwendungen für einige Reisen einer Reisejournalistin als nicht beruflich veranlaßt unberücksichtigt blieben, während die berufliche Tätigkeit selbst steuerlich anerkannt wurde. Über nichtabziehbare Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten s. Anm. 393, s. auch § 4 Abs. 5, § 9 Abs. 1 Nr. 4.

Also keine *willkürliche Behandlung* einzelner Aufwendungen durch den Stpfl. als „Liebhaberei“ (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 estlich relevante Tätigkeit entsprechend später beginnt oder wegfällt (BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751, 767 mwN; s. dazu unten Anm. 430–434).

Einstweilen frei.

429

II. Der Wechsel von und zur Liebhaberei

1. Der Wechsel von betrieblicher Einkünfteerzielung zur Liebhaberei

430

Gründe des Wechsels: Für das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht kommt es auf die subjektive Sicht des Stpfl. in jedem VZ an (s. Anm. 402). Eine zunächst vorhandene Gewinnerzielungsabsicht kann später wegfallen, zB wenn ein Stpfl. trotz langjähriger Verluste seine Tätigkeit unverändert fortführt (s. BFH IV R 84/82 v. 23. 5. 85, BStBl. S. 515; VIII R 4/83 v. 19. 11. 85, BStBl. 1986 S. 289).

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 IV R 84/82 aaO). Er ist dann „fortan nicht mehr zur Gewinnerzielung“ tätig (BFH IV R 84/82 aaO).

Rechtsfolge des Wechsels: Die weiteren Ergebnisse der Tätigkeit bleiben stl. unberücksichtigt. Eine Betriebsaufgabe liegt nicht vor, außer der Stpfl. erklärt ausdrücklich die Betriebsaufgabe (BFH IV R 138/78 v. 29. 10. 81, BStBl. 1982 S. 381; IV R 270/84 v. 30. 1. 86, BStBl. S. 516). Das *Wahlrecht*, die Aufgabe zu erklären, kann der Stpfl. nach BFH IV R 138/78 auch später ausüben. Die Ausübung geschieht wie im Falle der Betriebsverpachtung durch Erklärung gegenüber dem Finanzamt (BFH I R 235/80 v. 27. 2. 85, BStBl. S. 456; III R 104/85 v. 22. 4. 88, BFH/NV 1989 S. 18).

► *Unterlassen der Aufgabenerklärung:* Rechtsfolge ist nach BFH IV R 138/78 eine Festschreibung des Betriebsvermögens, 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 Wirtschaftsgüter veräußert oder entnommen werden. Die dann realisierten festgeschriebenen stillen Reserven sind nachträgliche Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

► *Verfahrensfragen:* Nach Auffassung des BFH sollen der Stpfl. und das FA durch geeignete Maßnahmen dafür sorgen, daß die bei der Umqualifizierung des landwirtschaftlichen Betriebs in einen Liebhabereibetrieb vorhandenen stillen Reserven festgehalten und später bei einem gewinnrealisierenden Vorgang der Besteuerung zugeführt werden. Die vom BFH geforderte Festschreibung der stillen Reserven bedarf der gesonderten und einheitlichen Feststellung (§ 180 Abs. 2 AO iVm. § 8 der VO zu § 180 Abs. 2 AO BGBI. I 1986 S. 2663; BStBl. I 1987 S. 2). Festzustellen ist nur das Anlagevermögen unter getrennter Erfassung jedes einzelnen Wirtschaftsguts (§ 8 VO zu § 180 Abs. 2 AO, so auch zuvor o. V., HFR 1982 S. 108). Die *Bewertung* hat in Anlehnung an § 16 Abs. 3 Satz 3 als Differenz zwischen den Buchwerten und dem gemeinen Wert zu erfolgen. § 8 der VO zu § 180 Abs. 2 AO, aaO; *Felsmann*, Inf. 1982 S. 517, 521; *Möllinger*, RWP 1987 SG 2.2 S. 165, 175; v. *Gehlen*, Die Abgrenzung von Liebhaberei und estl. relevanter Betätigung aus betriebswirtschaftlicher Sicht, Köln 1989 S. 117.

► *Besteuerung des Nutzungswerts der Wohnung:* Bis zum Beginn der Liebhaberei gehört der Nutzungswert des Stpfl. nach § 13 Abs. 2 Nr. 2 zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Strittig war bis zum Inkrafttreten des WohnEigFG v. 15. 5. 86 (BStBl. 1986 I S. 278), ob bei einem „eingefrorenen“ land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen ein Nutzungswert nach § 21 Abs. 1 aF iVm. § 21 aF der vom Stpfl. selbst genutzten Wohnung zu ermitteln war. Die Frage hat während der Geltungsdauer der Übergangsregelung des § 52 Abs. 15 weiterhin Bedeutung. UE ist der Nutzungswert nach dem Wechsel zur Liebhaberei gem. § 21 Abs. 2 aF iVm. § 21 aF zu erfassen. Dies folgt aus der Subsidiaritätsvorschrift des § 21 Abs. 3, nach der Einkünfte des § 21 nur dann den Einkünften einer anderen Einkunftsart zuzurechnen sind, soweit sie zu diesen „gehören“. Im Fall der Liebhaberei „gehört“ der Nutzungswert aber nicht mehr zu den Einkünften iSd. § 13.

Gegen Besteuerung des Nutzungswerts Nds. FG v. 13. 12. 82, EFG 1983 S. 457; o. V., HFR 1982 S. 108. Für Ansatz eines Nutzungswerts: OFD Münster v. 31. 5. 85, StEK EStG § 13 Nr. 447 = B 1985 S. 1767.

► *Abgabe der Aufgabenerklärung:* Die Folge ist, daß der Aufgabegewinn iSd. § 14 § 16 Abs. 3, § 18 Abs. 3 im Zeitpunkt der Aufgabe zu versteuern ist. Zur Besteuerung des Nutzungswerts der Wohnung s. o.

431 Einstweilen frei.

2. Der Wechsel von Liebhaberei zur Erzielung betrieblicher Einkünfte

432

Gründe für einen Wechsel: Liebhaberei kann in Einkünfterzielung übergehen. Das kann durch entsprechende *Mafsnahme* 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. 422), 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 (s. Anm. 383). Die Totalgewinnprognose bezieht auch die in der Vergangenheit erzielten Verluste ein (s. Anm. 404). 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. Hinzu kommen 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 Be-weisanzeichen dafür sein, daß der Stpfl. subjektiv bereits früher Gewinnerzielungsabsicht hatte (sog. retrospektive Betrachtung, s. Anm. 404). Wenn dies der Fall ist, können die früheren Verluste als Anlaufverluste behandelt und berücksichtigt werden, sofern dies verfahrensrechtlich noch möglich ist (s. zur Änderung von Steuerbescheiden Anm. 364). Waren die in der Vergangenheit erzielten Verluste zu Recht oder rechtskräftig als stl. unbeachtlich eingestuft worden, so ist eine stl. Berücksichtigung nicht mehr möglich.

► *Verwertung von Ergebnissen früherer Liebhabereitätigkeit:* Ob Gewinne aus der Verwertung einer früheren als Liebhaberei eingestuften Tätigkeit stpfl. sind, beurteilt sich danach, ob es sich um die Veräußerung von Privatvermögen oder Betriebsvermögen 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 zwar stets als Liebhaberei betrachtete Tätigkeit durch die Verwertungstätigkeit zu stpfl. Einkünften führt.

Beispiel: 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 iS des § 6 Abs. 1 Nr. 6 (*Schmidt*, VIII. § 15 Anm. 8 c, § 6 Anm. 102; *Felsmann*, Inf. 1982 S. 517, 523; v. *Geblen*, aaO, S. 121).

Dies setzt aber voraus, daß sich aufgrund einer Änderung der objektiven Beweisanzeichen (s. Anm. 410) auf einen Wechsel von persönlichen Motiven zur Gewinnerzielungsabsicht schließen läßt (s. Anm. 378). Ändert das FG dagegen lediglich

seine rechtliche Beurteilung, dann ist der frühere tatsächliche Betriebseröffnungszeitpunkt maßgebend (vgl. FG München v. 8. 4. 87, EFG S. 450; das Urteil betrifft allerdings keinen Fall der Liebhaberei).

WG, die dem Betrieb dienen, müssen mit dem Teilwert in das Betriebsvermögen 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 besteuert (v. Gehlen, aaO S. 121; Felsmann, Inf. 1982 S. 517, 526). Der Teilwert ist anhand der beim Wechsel zur Gewinnerzielungsabsicht erzielten Preise zu ermitteln.

Beispiel: Ein Kunstmaler, dessen Malerei 30 Jahre lang als Liebhaberei eingestuft wurde und der in dieser Zeit einige hundert Gemälde geschaffen hat, wird plötzlich berühmt und verkauft einige Bilder für jeweils sechsstellige Beträge. Diese Verkäufe geben Anhaltspunkte für die Bewertung aller Gemälde.

Ein Wahlrecht auf Beibehaltung als Privatvermögen im Umkehrschluß zu BFH IV B 59/76 (v. 6. 7. 78, BStBl. S. 626), wonach bei Übergang von Einkünfterzielung zur Liebhaberei das Betriebsvermögen wahlweise beibehalten werden kann, besteht uE nicht, soweit es sich um notwendiges Betriebsvermögen handelt. Allerdings gibt es auch Fälle, in denen der Stpfl. die Wahl hat, einzelne WG nicht ins Betriebsvermögen einzulegen, wenn er die WG nicht zur Einkünfterzielung benötigt, zB ein Kunstmaler, der einen Teil seiner Gemälde als unverkäuflichen Privatbesitz deklariert. Anders noch FG Berlin v. 30. 8. 66 (EFG 1967 S. 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 eingestuften Tätigkeit sfr. bleiben (dem FG unter Hinweis auf den Grundsatz von Treu und Glauben zustimmend v. Gehlen, aaO S. 112). UE unzutreffend, da die während der Liebhaberei gebildeten stillen Reserven durch Ansatz des Teilwerts bei Betriebseröffnung ausreichend berücksichtigt werden und somit kein Verstoß gegen Treu und Glauben vorliegt.

433 Einstweilen frei.

434 3. Der Wechsel von und zur Liebhaberei bei Überschußeinkünften

Allgemeines zum Wechsel zwischen Einkünfterzielung und Liebhaberei s. Anm. 428.

Übergang von Liebhaberei zu Überschußeinkünften:

► *Absetzungen für Abnutzung (AfA)*: Auf die nach Beendigung der Liebhaberei zur Erzielung von Überschußeinkünften genutzten Wirtschaftsgüter können AfA gem. § 9 Abs. 1 Nr. 7 iVm. § 7 vorgenommen werden; dabei kann sich im Zeitraum der Einkünfterzielung nur noch der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Werbungskosten auswirken, der zeitanteilig auf diesen Zeitraum entfällt (BFH IX R 109/84 v. 14. 2. 89, BStBl. S. 922 betr. Umwidmung von privat genutzten WG zur Einkünfterzielung gegen FG Bad.-Württ. v. 3. 2. 84, EFG S. 398; auch bisher hM, vgl. Nachweise in § 7 Anm. 142).

► *Vorbereitende der Werbungskosten (WK)*: Fehlende Absicht der Einkünfterzielung und vorbereitende WK (zum Begriff s. § 9 Anm. 162) schließen sich aus, denn ohne die Absicht, Einkünfte zu erzielen, kann auch kein Veranlassungszusammenhang mit einer Einkünfterzielung gegeben sein (vgl. zu den Voraussetzungen des Abzugs vorbereitender WK § 9 Anm. 162). Vorbereitende WK in einem Liebhabereifall ablehnend Hess. FG v. 9. 12. 86 (EFG 1987 S. 303, rkr.).

► *Verteilung von Erhaltungsaufwand*: Wurden Aufwendungen auf ein Wirtschaftsgut während der Zeit der Liebhaberei gemacht, die grundsätzlich nach §§ 82 b, 82 h, 82 k EStDV auf bis zu fünf Jahre verteilt werden können, und ist dieser Verteilungszeitraum während der Überschuerzielung noch nicht abgelaufen, so können diese Aufwendungen dennoch nicht auf die Zeit der Einkünfteerzielung verteilt werden. Voraussetzung für die Verteilung ist, daß es sich nach den Verhältnissen im Zeitpunkt der Durchführung der Arbeiten um als Erhaltungsaufwand zu qualifizierende Werbungskosten handelt (vgl. Anh. 5 zu § 7 a Anm. 11).

Übergang von Überschueinkünften zur Liebhaberei:

► *Nachträgliche Werbungskosten* (WK): Liebhaberei und nachträgliche WK (zum Begriff s. § 9 Anm. 170) schließen sich nicht aus, zB können WK noch mit der zuvor steuerlich relevanten Überschuerzielung zusammenhängen, zB Kosten eines vermietungsbedingten Räumungsprozesses (zB wegen Nichtzahlung des Mieters) bei nachträglicher Selbstnutzung einer Ferienwohnung. Der spätere Wegfall der Einkünfteerzielungsabsicht beseitigt nicht einen zuvor gegebenen Veranlassungszusammenhang.

► *Verteilung von Erhaltungsaufwand* gem. §§ 82 b, 82 h, 82 k EStDV kann uE bei Übergang zu Liebhaberei wahlweise sofort abgezogen oder weiter verteilt werden (vgl. Anh. 5 zu § 7 a Anm. 21).

Einstweilen frei.

435–439

E. Liebhaberei bei den verschiedenen Einkunftsarten

I. Überblick

440

Liebhaberei, dh. eine Betätigung oder Vermögensnutzung ohne Einkünfteerzielungsabsicht (s. Anm. 350) 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. 377) geeignet sind (Landwirtschaft, § 13; Pferdezeit und -haltung, § 15; wissenschaftliche, künstlerische und schriftstellerische Tätigkeit, § 18) sowie auf Steuersparmodelle (Mietkaufmodelle, § 21). Bei Gewerbebetrieben (§ 15) besteht im Gegensatz zur Land- und Forstwirtschaft eine Vermutung für Gewinnerzielungsabsicht (Beweis des ersten Anscheins, s. Anm. 362). Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) und sonstigen Einkünften (§ 22) ist Liebhaberei kaum anzutreffen (s. Anm. 444 und Anm. 447).

Engere Auffassungen werden zT im Schrifttum vertreten: Gegen die Annahme von Liebhaberei bei den Einkünften aus KapVerm. sowie aus Vermietung und Verpachtung *Koether*, DStR 1971 S. 626; bei allen Einkünften außer solchen aus Land- und Forstwirtschaft sowie aus Gewerbebetrieb *Kruse*, JbFStR 1980/81 S. 165; bei allen Einkünften *Felix*, DStZ 1965 S. 327; *Wittig*, DStR 1972 S. 164; *H. Meilicke*, FR 1979 S. 337; kritisch auch *Streck/Rainer*, KÖSDI 1980 S. 3638.

Wegen des sog. Dualismus der Einkunftsarten (s. Anm. 520–522) ist Liebhaberei bei den verschiedenen Einkünften nach unterschiedlichen Kriterien zu beurteilen. Es kommt zwar übereinstimmend auf das Streben nach einem Totalerfolg (s. Anm. 383) an, bei Gewinneinkünften aber als Totalgewinn, bei Überschueinkünften als Totalüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten, bei dem Vermögenswertänderungen und Veräußerungsgewinne außer Betracht bleiben (s. Anm. 393). Daher bedarf es stets zunächst der Klärung der Einkunftsart, bevor die Liebhabereifrage geprüft werden kann.

II. Liebhaberei bei betrieblichen Einkünften

441 1. Liebhaberei bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13)

Schrifttum bis BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751: *Prietzl*, Abgrenzung der Landwirtschaft von der Liebhaberei, DStZ 1942 S. 547; *Heinlein*, Ausgleich von Verlusten aus Landw. mit Einkünften aus Gewerbebetrieb, DStZ 1959 S. 282; *Woltmann*, Zum Übergang eines land- u. forstw. Liebhabereibetriebs in einen Erwerbsbetrieb und umgekehrt, Inf. L 1966 S. 234. *Wendt*, Land- u. forstw. Betätigung als Liebhabereibetrieb, Inf. L 1965 S. 321; *Braun*, Land- u. forstw. Betätigung als Liebhabereibetrieb, Inf. I. 1969 S. 49; *Erdweg*, FR 1970 505 (zu BFH IV R 57/68 v. 18. 12. 69 BStBl. 1970 S. 377 betr. Landw.); *Leingärtner*, Die Jagd als Liebhaberei?, Inf. 1977 S. 73; *Burhoff*, Rspr. zur EStBesteuerung der Land- u. Forstwirtschaft, Inf. 1978 S. 169 f.; *Ostermeier*, Stl. Probleme im Zusammenhang mit der Zucht und Haltung von Reitpferden, BP 1979 S. 225; *Märkle/Hiller*, Stl. Behandl. v. Reitbetrieben, Inf. 1980 S. 337; *Mathiak*, Zur Rspr. der Besteuerung der Land- u. Forstwirte, Inf. 1980 S. 73; *Ostermeier*, Reitpferde und StRecht, Inf. 1981 S. 78; *Weddebage*, Stl. Beurteilung der Pferdezucht, Pferdehaltung und der Reitbetriebe innerhalb der Landwirtschaft, StWA. 1981 S. 181; *Felsmann*, Übergang vom estl. relevanten Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zur Liebhaberei keine Betriebsaufgabe, Inf. 1982 S. 517; *D. Wenzl*, HLBS-Schriftenreihe, Beispiele der agraren Taxation, Heft B 59, Erwerbsbetrieb oder Liebhaberei iSd. Einkommensteuerrechts, 1983 S. 76.

Schrifttum ab BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751: *Kanzler*, Neuere Rechtsprechung zur Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft, Inf. 1986 S. 100 u. 126; *Schindler*, Begriff des Waldes, StBP 1986 S. 224; *Buob*, Wald als Liebhaberei?, Inf. 1987, S. 386; *Kanzler*, Neuere Rechtsprechung zur Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft, FR 1987, S. 77.

Möglichkeit der Liebhaberei: Die meisten Entscheidungen zur Liebhaberei ergingen zur Land- und Forstwirtschaft, 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. 29, StuW Nr. 626; v. 3. 10. 34, Kartei EStG 1934 § 13 Abs. 1 Ziff. 1 R. 1; v. 9. 10. 35, RStBl. 1936 S. 200 (vollst. wiedergegeben in Kartei EStG 1934 § 13 Abs. 1 Ziff. 1 R. 9); v. 21. 11. 35, RStBl. 1936 S. 203; v. 26. 2. 36, RStBl. S. 601; v. 26. 5. 37, StuW Nr. 419; v. 24. 6. 42, RStBl. S. 890; BFH IV 69/63 v. 27. 6. 68, BStBl. S. 815; VIII R 81/79 v. 21. 10. 80, BStBl. 1981 S. 452; IV R 138/78 v. 29. 10. 81, BStBl. 1982 S. 381 betr. Gewinnrealisierung bei Übergang zur Liebhaberei; IV R 74/79 v. 22. 7. 82, BStBl. 1983 S. 2 betr. Landwirtschaft als Hauptberuf mit Millionenzuschüssen der Eltern; IV R 25/82 v. 21. 3. 85, BStBl. S. 399; gepachtetes Gestüt mit hohen Verlusten, die während der Pachtzeit nicht ausgeglichen wurden; IV R 90/85 v. 3. 3. 88, BFH/NV 1989 S. 91; FG Nürnberg v. 28. 1. 87, FR 1987 S. 243 mit Anm. *Sauer*.

Liebhaberei offengelassen (Zurückverweisung): IV R 57/68 v. 18. 12. 69, BStBl. 1970 S. 377; IV R 45/81 v. 28. 3. 84, BFH/NV 1986 S. 213 zu Pferdezucht; IV R 178/83 v. 28. 11. 85, BStBl. 1986 S. 293 zu Teilbetrieb Pferdezucht.

Liebhaberei verneint: RFH v. 24. 8. 38, RStBl. S. 939.

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 (so zu Recht *Leingärtner/Zaisch*, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, 3. Aufl. 1983 S. 73). 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 IV 90/85 v. 3. 3. 88, BFH/

NV 1989 S. 91 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. 423 zur obj. Unmöglichkeit der Gewinnerzielung).

Keine Liebhaberei bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen: Bei einem Landwirt mit Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13 a ist nicht feststellbar, ob tatsächlich Verluste erwirtschaftet wurden, so daß es keine Anhaltspunkte für die Annahme von Liebhaberei geben kann (BFH IV R 137/84 v. 24. 7. 86, BStBl. S. 808; IV R 72/87 v. 1. 12. 88, BStBl. 1989 S. 234). Auch durch die tatsächliche Anfertigung von Bilanzen nach § 4 oder die Vorlage eines Sachverständigengutachtens zur Frage der Liebhaberei kann der Stpfl. nicht „die Anerkennung als Liebhabereibetrieb erhalten“ (so BFH IV R 137/84 aaO).

Liebhaberei 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 Liebhaberei:*

Die frühere Rspr. war bei der Annahme von Liebhaberei zurückhaltend. Wird ein Waldgrundstück nach betriebswirtschaftlichen Regeln bewirtschaftet oder wenigstens in der nötigen Weise forstwirtschaftlich gepflegt, so ist trotz langjähriger Verluste keine Liebhaberei anzunehmen, da ein Wald regelmäßig erst nach langer Zeit Erträge bringt.

RFH v. 14. 10. 36, RStBl. S. 1181; BFH IV 25/60 v. 16. 5. 63, StRK EStG § 13 R. 139 = HFR 1964 S. 194; auch wenn die Arbeit des Stpfl. gleichzeitig der Erholung und Freizeitgestaltung dient; IV R 52/72 v. 18. 3. 76, BStBl. S. 482 gg. EFG 1972 S. 532; FG München v. 24. 3. 66, EFG S. 409, rkr.; FG Düss. v. 25. 3. 76, EFG S. 597 Nr. 606, rkr. betr. kleine Privatwaldung, die der Stpfl. durch einen staatlichen Förster bewirtschaften ließ.

Die neuere Rspr. 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 IV R 30/87 v. 13. 4. 89, BStBl. 1989 S. 718 unter Berufung auf BFH IV R 149/83 v. 26. 6. 85, BStBl. S. 549; IV R 91/85 v. 15. 10. 87, BStBl. 1988 S. 257. *Gegen Forstbetrieb:* BFH IV R 149/83 aaO (Einkünfte aus VuV). *Für Liebhaberei:* BFH IV R 88/86 v. 14. 7. 88, StRK EStG 1975 § 13 Allg. R. 10 = BFH/NV 1989 S. 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. *Gegen Liebhaberei:* BFH IV R 30/87 v. 13. 4. 89 (BStBl. S. 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 IV R 91/85 v. 15. 10. 87, BStBl. 1988 S. 257).

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 IV R 88/86 v. 14. 7. 88, BFH/NV 1989 S. 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. UE ist diese Argumentation 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 steuerpflichtigen 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 IV R 52/72 v. 18. 3. 76, BStBl. S. 482; IV R 88/86 aaO; IV R 30/87 v. 13. 4. 89, BStBl. S. 718).

Zur Beurteilungseinheit bei Land- und Forstwirtschaft s. Anm. 390; zum Beurteilungszeitraum Anm. 388; zur Prognose eines land- und forstwirtschaftlichen Totalgewinns s. Anm. 407; zur wirtschaftlichen Betriebsführung s. Anm. 412.

Siehe auch Anm. 450 „*Bienenzucht*“, „*Gartenbau*“, „*Geflügelfarm*“, „*Gestüt*“, „*Jagd*“, „*Jagdhaus*“, „*Kiwi*zucht“, „*Pferdezucht*“, „*Reitpferde*“, „*Rennpferd*“, „*Rennstall*“, „*Trabrennsport*“, „*Vollblutzucht*“, „*Weihnachtsbaumanlage*“, „*Züchterische Tätigkeit*“.

442 2. Liebhaberei bei Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15)

Schrifttum vor BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84 (BStBl. S. 751): *Schmidt-Liebig*, Die Gewinnerzielungsabsicht, ein unabdingbares Gewerbecriterium, B 1982 S. 1738.

Schrifttum ab BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84 (BStBl. S. 751): *Grob*, Gewinnerzielungsabsicht und Mitunternehmerschaft, B 1984 S. 2424; *Schulze-Osterlob*, Gemeinschaftliche Einkünfterzielung oder Liebhaberei, FR 1985 S. 197; *Gonella*, Normaler Gewerbebetrieb als Liebhabereibetrieb? Auswirkungen auf Kapitalgesellschaften, FR 1986 S. 621; *Günther*, Normaler Gewerbebetrieb als Liebhaberei?, FR 1986 S. 378; *Pietsch*, Von den Werbungskosten zu der Gewinnerzielungsabsicht eines Mitunternehmers, DStZ 1986 S. 599; *ders.*, Von den Werbungskosten zu der Gewinnerzielungsabsicht eines Mitunternehmers, in *Schlutius* (Hrsg.), Gesellschaften und Gesellschafter im Steuerrecht, Bonn 1986 S. 171; *Jakob/Hörmann*, Zur Einkünfterzielungsabsicht bei gemeinsamer wirtschaftlicher Betätigung, FR 1990 S. 33.

Die 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. 29 (StuW 1930 Nr. 240) betr. Trabrennsport; v. 6. 11. 36 (RStBl. 1937 S. 391) betr. Gestüt und Rennstall einer OHG; v. 24. 11. 42 (Kartei EStG 1938/39 § 4 Abs. 1 R. 71) betr. Anlegung einer gartenbautechnischen und gartenbaugeschichtlichen Sammlung durch einen Handelsvertreter; v. 20. 1. 44 (RStBl. S. 366) betr. Rennstall; BFH III 67/52 U v. 8. 5. 53 (BStBl. S. 237) betr. Sammeln von Briefmarken (sofern nicht durch An- und Verkauf sowie Tausch ein Gewerbebetrieb entsteht); FG München v. 12. 8. 55 (EDStZ S. 531) betr. Fremdenpension; FG Rhld.-Pf. v. 31. 3. 77 (EFG S. 358, rkr.) betr. Bootvermietung; FG Berlin v. 14. 6. 77 (EFG 1978 S. 72, rkr.) betr. Vertrieb von Motorjachten; FG Berlin v. 7. 9. 84 (EFG 1985 S. 238, rkr.) betr. untypischer Taxibetrieb; BFH VIII R 4/83 v. 19. 11. 85 (BStBl. 1986 S. 289) betr. Getränkegroßhandel mit 29 Verlustjahren; Hess. FG v. 10. 12. 85 (EFG 1986 S. 231, rkr.) betr. Second-Hand-Shop für Kinderspielzeug und Kinderbücher; Nds. FG v. 5. 6. 86 (EFG 1987 S. 301, rkr.) betr. Charterflugbetrieb; Hess. FG v. 9. 12. 86 (EFG 1987 S. 303, rkr.) betr.

Hobby, das in Gewerbebetrieb umgewandelt werden sollte; FG Saarl. v. 6. 3. 87 (EFG S. 352, rkr.) betr. Ein-Feld-Tennishalle; FG Bremen v. 26. 11. 87 (EFG 1988 S. 133, Rev. eingel.) betr. Charterflugbetrieb; BFH III R 273/83 v. 28. 8. 87 (BStBl. 1988 S. 10) betr. Motorjacht; BFH I R 315/83 v. 2. 9. 87 (StRK EStG 1975 § 2 Abs. 2 R. 20 = BFH/NV 1988 S. 300) betr. Motorsegler; BFH IV R 148/85 v. 28. 1. 88 (BFH/NV 1988 S. 627) betr. Filmgesellschaft.

Liebhabelei verneint im entschiedenen Fall durch BFH I 25/55 U v. 28. 6. 55 (BStBl. S. 237) betr. Radrennbahn; IV 399/55 U v. 1. 8. 57 (BStBl. S. 355) und VIII R 95/77 v. 7. 8. 79 (BStBl. 1980 S. 633) betr. Schloßbesichtigungen; IV 183/62 U v. 1. 10. 64 (BStBl. S. 629 gg. EFG 1962 S. 293) betr. Erzielung eines Geldpreises durch einen Kunsthandwerker für seine auf einer Ausstellung gezeigten Erzeugnisse; FG Stuttgart v. 28. 2. 52 (StWa. S. 135) betr. Selbstverlag eines Werks über moderne Kunst; FG Münster v. 28. 11. 58 (EFG 1959 S. 128, rkr.) betr. Selbstverlag eines Buchs in niederdeutscher Sprache; FG Hamb. v. 27. 11. 79 (EFG 1980 S. 188, nrkr.) betr. Modeboutique (Anlaufzeit); BFH VIII R 59/82 v. 13. 12. 84 (BStBl. 1985 S. 455) betr. Gästehaus mit acht Verlustjahren; Nds. FG v. 16. 4. 86 (EFG 1987 S. 177) betr. Spielfilm KG.

Die Beurteilungsgrundsätze: Bei einem Gewerbebetrieb spricht der Beweis des ersten Anscheins für Gewinnerzielungsabsicht (vgl. BFH VIII R 4/83 v. 19. 11. 85, BStBl. 1986 S. 289 betr. Großhandel, aber Liebhabelei nach 29 Verlustjahren bejaht). Das Urteil wird für Gewerbebetriebe verallgemeinert: „Gewerbebetriebe werden in aller Regel nicht aus Liebhabelei geführt, sondern aus Gewinnstreben“ (BFH IV R 36/68 v. 23. 1. 69, BStBl. S. 340); ähnlich Nds. FG v. 26. 10. 78, EFG 1979 S. 226: „Nicht selten erwirtschaften auch gewerbliche Unternehmen über viele Jahre Verluste und werden durch öffentliche Zuschüsse oder Sanierungsmaßnahmen gestützt, ohne daß sie deshalb als Liebhabeleibetriebe anzusprechen wären.“ Vgl. auch *Schmidt*, DStZ 1985 S. 272: „Wer sich einer Beschäftigung hingibt, die typischerweise dem Broterwerb und nur diesem dient und somit keine ‚Spielerei‘ ist – und dies dürfte wohl nahezu für alle Bereiche des gängigen Handels und der Fabrikation im Gegensatz etwa zur Pferdezucht zutreffen –, kann zunächst einmal für sich in Anspruch nehmen, daß er ernsthaft arbeitet, um daraus materiellen Gewinn zu erzielen.“

Die Vermutung kann entkräftet werden zB durch die Feststellung, daß eine Gewinnerzielung objektiv unmöglich ist (BFH VIII R 4/83 aaO). 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. 363).

Zur Gewinnerzielungsabsicht bei Personengesellschaften s. Anm. 359; zum Verhältnis zum Gewerbesteuerrecht s. Anm. 365; zum Verhältnis zum UStRecht s. Anm. 366; s. auch Anm. 450 „Charterflugbetrieb“, „Filmgesellschaft“, „Freizeitzentrum“, „Fremdenpension“, „Gästehaus“, „Großhandelsbetrieb“, „Hobby“, „Höhere Gewalt“, „Konzernbetriebe“, „Modeboutique“, „Motorjachten“, „Motorsegler“, „Schloßbesichtigung“, „Second-Hand-Shop“, „Taxibetrieb“.

3. Liebhabelei bei Einkünften aus selbständiger Arbeit (§ 18)

443

Schrifttum bis BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84 (BStBl. S. 751): *Stegmaier*, Verlustausgleich bei künstl. Tätigkeit, FR 1957 S. 520; *Oswald*, Zur ertragstl. Beurteilung der Tätigkeit eines Kunstsammlers, DStZ 1976 S. 158 (162ff.); *Heuer*, Liebhabelei und Kunstfreiheit, DStZ 1983 S. 294.

Schrifttum ab BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84 (BStBl. S. 751): *Kirchhof*, Die Garantie der Kunstfreiheit im StStaat des GG, NJW 1985 S. 230 f.; *Mennacher*, Liebhabelei und künstlerische Tätigkeit, NJW, 1985, S. 1608; *Fischer*, Schriftstellerische Tätigkeit als Liebhabelei?, FR 1986 S. 14.

Die Möglichkeit der Liebhaberei bei selbständiger Arbeit ist grundsätzlich zu bejahen. 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. 56, BB 1957 S. 426; FG Berlin v. 30. 8. 66, EFG 1967 S. 127, rkr. mwN; zust. früher hier). Vielmehr gilt auch hier, daß der Stpfl. einen Totalgewinn anstreben muß.

Liebhaberei bejaht im entschiedenen Fall durch RFH v. 18. 2. 25 (Slg. Bd. 15 S. 291) betr. Kunstmaler; v. 17. 10. 40 (RStBl. 1941 S. 61) betr. Vortragsmeister; v. 22. 6. 44 (RStBl. S. 613) betr. Sippenforscher; FG Karlsr. v. 26. 11. 54 (EDStZ 1955 S. 50) betr. Bildhauerei eines Studienrats; FG Nürnberg v. 28. 10. 58 (EFG 1959 S. 196, rkr.) betr. Jagdschriftstellerei eines Geschäftsführers; FG Berlin v. 30. 8. 66 (EFG 1967 S. 127, rkr.) betr. Kunstmaler. Nach BFH IV R 78/66 v. 29. 1. 70 (BStBl. S. 319) kann die Tätigkeit eines Erfinders Liebhaberei bilden. Die nachhaltig verlustbringende, aus humanitären Gründen betriebene Praxis eines Arztes bildet Liebhaberei (österreich. Verwaltungsgerichtshof v. 28. 4. 80, 2256/77, zit. SWK 1981 Heft 19 S. 23); FG Köln v. 12. 11. 81 (EFG 1982 S. 345, rkr.) betr. Kindertheater, für das keine Eintrittsgelder erhoben wurden und nicht kostendeckender Auslagenersatz aus öffentlichen Geldern gewährt wurde; BFH IV R 84/82 v. 23. 5. 85 (BStBl. S. 515) betr. Schriftsteller, der seine Bücher vorwiegend verschenkt und die Druckkosten getragen hatte.

Liebhaberei verneint im entschiedenen Fall durch RFH v. 14. 3. 29 (RStBl. S. 329 u. 519) betr. Rezitator (bei Berücksichtigung der schlechten wirtschaftlichen Zeiten); v. 16. 1. 35 (RStBl. S. 757) und BFH IV 342/53 U v. 8. 4. 54 (BStBl. S. 188) betr. Lehrtätigkeit eines leitenden Angestellten (Werbungskosten bei der Haupttätigkeit); BFH IV R 75/74 v. 16. 1. 75 (BStBl. S. 558) betr. Diplomingenieure der Fachrichtung Architektur; IV R 88/76 v. 22. 11. 79 (BStBl. 1980 S. 152) betr. Reisejournalistin; FG Rhld.-Pf. v. 18. 12. 56 (BB 1957 S. 426) betr. Bildhauer (Wiederanlaufzeit nach dem Krieg); FG Hamb. v. 21. 6. 67 (EFG S. 606, rkr.) betr. Musikforschung eines Komponisten und Dirigenten (Nebentätigkeit der Haupttätigkeit); FG Berlin v. 3. 5. 76 (EFG S. 597 Nr. 605, rkr.) betr. Schriftstellerei eines Rentners; FG Düss. 6. 11. 84 (EFG 1985 S. 499, rkr.) betr. Künstler im Hauptberuf mit über achtjähriger Verlustperiode aber Einnahmen mit steigender Tendenz; FG Nds. v. 22. 10. 86 (EFG 1987 S. 341) 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. 88 (EFG 1989 S. 271, rkr.) betr. Opernsängerin mit Bühnenreifepfung; BFH VI R 104/86 v. 26. 4. 89, nv. betr. Künstler, der nach vier Gewinnjahren acht Jahre Verluste erzielte.

Die Beurteilungsgrundsätze für selbst. Tätigkeiten sind notwendig etwas anders als bei Land- und Forstwirtschaft sowie Gewerbe, da hier nicht auf die Art eines Betriebs und seiner Bewirtschaftung abgestellt werden kann.

Bei Künstlern, Schriftstellern und Erfindern ist allerdings eine Prognose der erzielbaren Einnahmen während der Arbeit an ihrem Werk praktisch unmöglich 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, bei Künstlern scheint uns jede Vorhersage unmöglich (so auch *Kirchhof*, NJW 1985 S. 230). Für Anlaufverluste kann es demnach keine feste Begrenzung geben (so *Kirchhof* aaO betr. Künstler). Entscheidend ist uE, ob zielstrebig auf einen Erfolg (Erfindung, Kunstwerk, Buch) hingearbeitet wird und ob dann Bemühungen zur Verwertung des Arbeitserfolges unternommen werden, zB bei Erfindungen Patenterteilungen und Vermarktungsbemühungen, bei Kunstwerken Bemühungen um Ausstellungen, bei Büchern Bemühungen um einen Verlag bzw. bei Selbstverlag um den

Vertrieb. Zu den Qualitätsanforderungen an eine als künstlerisch einzustufende Tätigkeit s. BFH IV R 9/77 v. 14. 8. 80, BStBl. 1981 S. 21 und *Heuer*, DStR 1983 S. 638.

Vgl. Anm. 450 „Bildhauer“, „Druckkostenzuschuß“, „Erfinder“, „Herausgeber einer Fachzeitschrift“, „Ideenwettbewerb“, „Künstler“, „Kunstmaler“, „Musikforscher“, „Opernsängerin“, „Rezitator“, „Schriftsteller“, „Selbstverlag“, „Sippenforscher“, „Vortragsmeister“.

III. Liebhaberei bei Überschusseinkünften

1. Liebhaberei bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19)

444

Die 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 Arbeitgeber durch die Arbeit noch unterstützen möchte; weil er die Ziele seiner Arbeitgeberin, einer gemeinnützigen Körperschaft, fördern möchte. Da nichtselbständige Arbeit gewöhnlich so hoch bezahlt wird, daß die Einnahmen die Werbungskosten übersteigen, kann ein Werbungskostenüberschuß zB durch Vereinbarung eines unangemessenen niedrigen Arbeitslohns entstehen. Dann darf nicht Empfang eines angemessenen Arbeitslohns nebst estlich unbeachtlicher Zuwendung an den Arbeitgeber fingiert werden.

Rspr.: Ob bei nichtselbständiger Arbeit Liebhaberei vorliegen kann, wurde uW vom RFH nicht beurteilt; die Frage wurde offengelassen von BFH IV 342/53 U v. 8. 4. 54, BStBl. S. 188 und vom FG Saarland v. 30. 9. 88, EFG 1989 S. 17. Beide Entscheidungen betrafen Dauerverluste aus nebenberuflicher Lehrtätigkeit; diese soll Liebhaberei sein, wenn die Tätigkeit nicht mit anderen Einkünften zusammenhängt; in beiden Fällen wurden die Aufwendungen aber als Werbungskosten einer nichtselbständigen Tätigkeit angesehen (s. Anm. 450 „Lehrtätigkeit als Nebenberuf“). BFH VI R 165/78 v. 29. 2. 80 (BStBl. S. 395, 398) lehnt für den entschiedenen Fall beiläufig Liebhaberei bei der Übernahme einer Bürgschaft durch einen Arbeitnehmer zugunsten seines Arbeitgebers ab. Liebhaberei bejahend FG Düss./Köln v. 28. 3. 79 (EFG S. 431, rkr.) betr. zweites Arbeitsverhältnis eines kaufmännischen Angestellten als Stundenbuchhalter.

Keine Liebhaberei liegt dagegen uE vor, wenn der Stpfl. einen Überschuß der Werbungskosten 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 Werbungskosten bei der nichtselbständigen Haupttätigkeit anerkannt wurden, weil das Lehren der Haupttätigkeit zugute kam (RFH v. 16. 1. 35, RStBl. S. 757; BFH IV 342/53 U v. 8. 4. 54, BStBl. S. 188; glA *Bayern*, Die Liebhaberei im StRecht, Tübingen 1981 S. 66 f.). Die Werbungskostenüberschüsse können auch berücksichtigungsfähige Fortbildungskosten (s. § 9 Anm. 164) oder Ausbildungskosten (s. § 10 Abs. 1 Nr. 7) bilden.

Die 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).

445 **2. Liebhaberei bei Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20)**

Die Möglichkeit der Liebhaberei: Der Ausdruck „Liebhaberei“, der ja auf eine Tätigkeit aus Neigung, aus Passion, hindeutet, wirkt hier besonders irreführend. Es geht bei KapVerm. einfach um den Fall, daß der Stpfl. das KapVerm. mit nachhaltigen Werbungskostenüberschüssen nicht zur Einkünfterzielung, sondern zu anderen Zwecken, bes. in der Hoffnung auf eine steuerfreie Wertsteigerung hält. Dann können die Werbungskostenüberschüsse estlich nicht berücksichtigt werden (FG Düss. v. 17. 4. 80, EFG S. 590, nrkr.; aA wohl *Koether*, DStR 1971 S. 626, der Liebhaberei bei Einkünften aus KapVerm. nicht für möglich hält; *Bayer*, Die Liebhaberei im StRecht, Tübingen 1981 S. 67–69).

Auch bei den Einkünften aus KapVerm. wird die Frage, ob Liebhaberei vorliegt, nach der neueren Rspr. danach entschieden, ob während der Totalperiode (s. Anm. 388) ein Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden kann.

BFH VIII R 128/76 v. 21. 7. 81, BStBl. 1982 S. 36; VIII R 154/76 v. 21. 7. 81, BStBl. 1982 S. 37; VIII R 200/78 v. 21. 7. 81, BStBl. 1982 S. 40; VIII R 132/80 v. 23. 3. 82, BStBl. S. 463; IV R 198/83 v. 23. 5. 85, BStBl. S. 517; VIII R 234/84 v. 8. 10. 85, BStBl. 1986 S. 596.

Der BFH erwähnt in diesen Urteilen nicht die Begriffe Liebhaberei bzw. Einkünfterzielungsabsicht, sondern beurteilt zB den Werbungskostenabzug von Schuldzinsen für einen Kredit zur Anschaffung von Aktien danach, ob auf Dauer gesehen ein Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben erwartet werden kann. Im Urteil BFH IV R 198/83 aaO, das nach BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84 (BStBl. S. 751) ergangen ist, stellt der IV. Senat darauf ab, ob langfristig mit einem Überschuß zu rechnen war, oder ob persönliche Gesichtspunkte wie freundschaftlich oder verwandtschaftliche Beziehungen für eine Beteiligung maßgebend waren. Der IV. Senat stellt damit nicht auf einen Totalüberschuß ab; kritisch hierzu Anm. *Söffing*, FR 1985 S. 567.

Die frühere Rspr. des BFH beurteilte die Frage der Werbungskostenüberschüsse bei KapVerm., die vor allem bei der Anschaffung von KapVerm. 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 Werbungskosten darüber hinaus als nicht durch die Einkünfterzielung veranlaßt.

Die Beurteilungsgrundsätze:

Beurteilungseinheit ist die einzelne Kapitalanlage, zB Beteiligung (Einzelheiten s. Anm. 390).

Beurteilungszeitraum ist sowohl subj. auf den Stpfl. bezogen als auch obj. auf die Laufzeit der Kapitalanlage begrenzt (Einzelheiten s. Anm. 388).

Veräußerungsgewinne iSd. § 17 bei wesentlicher Beteiligung sind in den Totalerfolg einzubeziehen (BFH VIII R 132/80 v. 23. 3. 82, BStBl. S. 463; VIII R 234/84 v. 8. 10. 85, BStBl. 1986 S. 596). Der BFH begründet dies damit, daß, obwohl § 17 EStG den Veräußerungsgewinn zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb rechnet, gleichwohl ein Zusammenhang mit § 20 EStG bestehe, denn die Vorschrift stelle sicher, daß nicht ausgeschüttete Gewinne der KapGes. bei dem wesentlich beteiligten Gesellschafter erfaßt würden. Auf Spekulationsgewinne gem. § 22 Nr. 2, § 23 EStG sei die Rspr. nicht ohne weiteres übertragbar (BFH VIII R 132/80 aaO aber offengelassen).

446 **3. Liebhaberei bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21)**

Schrifttum bis BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751: *Schubmann*, FR 1977 S. 518 (Liebh. bei Einkünften aus VuV); *Ehmcke*, Der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus, Inf. 1978 S. 199 (202ff.); *H. van Brechtors/Flecken*, Bauherren-Mietkauf-Modelle in der Diskus-

sion, B 1979 S. 2146 (2149); *Eggesiecker*, Die stl. Anerkennung des Mietkauf-Modells, B 1979 S. 1432, StbKongrRep. 1979 S. 380f.; *Horn*, Zum Wohngebäude gehörende Schwimmbäder bei der EinkBesteuerung, BB 1979 S. 1819 (1821 f.); *Schmider*, Zur Berücks. von Verlusten im Bauherren-Mietkauf-Modell, B 1979 S. 806 (807); *Crezelius*, Zur estrechtl. Beurteilung des sog. Mietkaufmodells, BB 1980 S. 619; *Stubrmann*, BB 1980 S. 31 (Immobilien-Mietkauf-Modelle); *Birtel*, Das Ferienhaus in Spanien und die Liebhaberei, DStR 1981 S. 671; *Eggesiecker*|*Eisenach*|*Schürner*, Keine Liebhaberei bei Wohnungsvermietung, FR 1981 S. 296; *Lehwald*, Die Eigennutzung aufwendiger Einfamilienhäuser als estl. unbeachtliche Liebhaberei, FR 1981 S. 607; *Bluschke*, Zur stl. Problematik der Wochenendhäuser bzw. Ferienwohnungen, B 1984 S. 370; o. V., Ferienwohnungen als Liebhaberei?, Stbg. 1982 S. 143.

Schriftum ab BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751: *Hergarten*, Die steuerorientierte Immobilieninvestition am Ende?, BB 1984 S. 2121; *Söffing*|*Fleischmann*, Die Auswirkungen des Beschlusses des Großen Senats vom 25. 6. 1984 GrS 4/82 auf Immobilienanlagen, DB 1984 S. 2433 f.; *Dedner*, Zum Zeitpunkt der Beendigung der Einkünfterzielung bei Immobilien, Anm. zum Urteil des FG Nürnberg v. 29. 5. 1984, BB 1985 S. 504; *Meuchsnier*, Die Überschüßerzielungsabsicht als Abgrenzungsmerkmal zur Liebhaberei bei den Immobilieninvestitionen, DStR 1985 S. 647; *Stahl*, Liebhaberei, Kostenmiete, Werbungskostenkappung, KÖSDI 1985 S. 5809; *Weber*, Folgen des Beschlusses des Großen Senats des BFH vom 25. 6. 84 für Immobilieninvestitionen, Inf. 1985 S. 97; *Wollny*, Auswirkungen des Beschlusses des Großen Senats vom 25. 6. 1984 auf den Immobilienbereich, DStZ 1985 S. 107; *Leu*, „Ausschließliche Fremdvermietungsabsicht“ bei Ferienhäusern bzw. -wohnungen und WohnEigFG, DStZ 1988 S. 514; *Jakob*|*Hörmann*, Einkünfteerzielungsabsicht oder Liebhaberei im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, FR 1989 S. 665.

Die Möglichkeit der Liebhaberei besteht vor allem bei Steuersparmodellen (wie zB „Mietkaufmodellen“, s. Anm. 450); bei privatgemieteten Eigentumswohnungen war die Möglichkeit umstritten (s. u. „Einzelfragen“).

Die Beurteilungsgrundsätze: Die Beurteilung, ob eine Vermietung und Verpachtung mit Einkünfteerzielungsabsicht erfolgt, entscheidet sich danach, ob ein Totalüberschuß angestrebt wird (zur Berechnung des Totalüberschusses s. Anm. 394 und unten); über persönliche Gründe s. Anm. 377.

Die frühere Rspr. : Nach BFH VIII R 81/79 v. 21. 10. 80, BStBl. 1981 S. 452 lag Liebhaberei bei Fremdvermietung in der Regel nicht vor, außer 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 in der Regel kein Platz für die Annahme von Liebhaberei sein (BFH VIII R 81/79 aaO), in Ausnahmefällen sollte sie aber doch denkbar sein (BFH VIII R 74/81 v. 26. 10. 82, BStBl. 1983 S. 364 aF).

Die neuere Rspr. stellt inzwischen auch bei Vermietung und Verpachtung stets auf den Totalüberschuß ab (vgl. Anm. 383 und die Rspr. zum Mietkaufmodell, s. Anm. 450 „Mietkauf“).

Berechnung des Totalüberschusses: Die Berechnung erfolgt ohne Berücksichtigung eines Veräußerungsgewinns (GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751). Im übrigen sind die für die Nutzungsdauer erzielbaren Einnahmen den Ausgaben gegenüber zu stellen.

► **Mieteinnahmen:** Realistische Preissteigerungen sind einzukalkulieren (vgl. Berechnungsbeispiel bei *Jakob*|*Hörmann*, FR 1989 S. 665: jährlich 3 vH). Die Preissteigerung muß auch zumindest rechtlich 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. 83, EFG 1984 S. 176, rkr.: Liebhaberei bei Haus in Jugoslawien, bei dem wegen gesetzlicher Höchstmiete kein Überschuß zu erzielen war). Bei der regelmäßig langen Totalperiode bei Gebäuden von 50–150 Jahren (s. Anm. 388) sind jedoch zuverlässige Prognosen kaum möglich. Auch aus der Mietpreisentwicklung der vergangenen Jahrzehnte läßt sich nur eine allgemeine Tendenz steigender Preise mit gelegentlichen Phasen der Stagnation, selten der Regression, und

von örtlich erheblich unterschiedlicher Entwicklung entnehmen. Konkrete Prognosen müssen auf die Umstände des jeweiligen Objekts bezogen werden (vgl. Nds. FG v. 6. 12. 84, EFG 1985 S. 296 und v. 10. 6. 86, EFG S. 559). Aussagen wie zB, daß bei einer zunächst zu hoch erscheinenden Garantiemiete, die sich nach Ablauf der Garantiezeit zunächst nicht wieder durchsetzen läßt, auf Liebhaberei geschlossen werden könne (*Weber*, Inf. 1985 S. 97, 99; offengelassen von *Wollny*, DStZ 1985 S. 107), sind deshalb uE zu pauschal.

► *Steuerfreie Einnahmen*: sind in die Berechnung einzubeziehen (Einzelheiten s. Anm. 393).

► *Werbungskosten*: Abziehbar sind *Bewirtschaftungskosten* (Hausgeld, Reparaturaufwendungen etc.), *Steuern* (Grundsteuern), *Schuldzinsen* (s. u.) und *AfA* (s. u.).

► *Zinsaufwendungen* sind in voller Höhe zu berücksichtigen; dabei ist grundsätzlich vom Tilgungsplan des Stpfl. auszugehen, soweit dieser realistisch und durchführbar erscheint (*Jakob/Hörmann*, FR 1989 S. 672). Sind nach dem Tilgungsplan des Stpfl. Dauerverluste zu erwarten, so kann nicht auf theoretisch mögliche Sondertilgungen verwiesen werden, die weder geplant noch realistisch sind (*Schmidt/Drensecke*, VIII. § 21 Anm. 2; aA *Fleischmann*, DStR 1984 S. 736). Auch bei hoher Fremdfinanzierung ist bei langlebigen Immobilien ein Totalüberschuß erreichbar.

Vgl. das Beispiel bei *Jakob/Hörmann* aaO: Bei 80 vH Fremdfinanzierung unter Annahme von 3 vH Mietsteigerung pro Jahr nach 18 Jahren Überschüsse; *Söffing/Fleischmann*, BB 1984 S. 2433; *Hergarten*, BB 1984 S. 2121; auch bei 80–90 vH Fremdfinanzierung; *Lademann/Söffing/Brockhoff* § 21 Rz. 9; *Stabl*, KÖSDI 1985 S. 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 S. 647 unter Hinweis auf BFH VIII R 9/76 v. 14. 2. 78, BStBl. S. 455, wonach der AfA der Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung fehlt (unzutreffend, s. Anm. 394; zur Höhe der AfA s. Anm. 388 aE).

Einzelfragen:

► *Eigengenutzte Wohnungen und Einfamilienhäuser*: Die Selbstnutzung von Wohnungen und Häusern erfüllt ab VZ 1987 keinen stpfl. Einkünftebestand iS von § 2 Abs. 1 Nr. 1–7. Die Frage der Überschußerzielungsabsicht spielt hier demnach keine Rolle mehr. Bis einschließlich VZ 1987 war für die Selbstnutzung der Nutzungswert der selbstgenutzten Wohnung gem. § 21 Abs. 2 iVm. § 21 a zu versteuern (vgl. aber Übergangsregelung bis VZ 1988 in § 52 Abs. 22). Im Rahmen dieser Nutzungswertbesteuerung soll für die Annahme von Liebhaberei kein Platz sein; die Begründungen hierfür variierten. Nach BFH IX R 7/79 v. 21. 1. 86 (BStBl. S. 394) darf der Grundsatz der Liebhaberei nicht dazu führen, daß die durch § 21 Abs. 2 gebotene Besteuerung des Nutzungswerts unterlaufen wird. Begründet wird dies mit RFH v. 11. 3. 31 (RStBl. S. 462, 464), wonach es sich um die Besteuerung eines Gebrauchswertes der Wohnung handle und mit dem Urteil VIII R 81/79 v. 21. 10. 80 (BStBl. 1981 S. 452), wonach bei Nutzungsüberlassung wie auch bei Eigennutzung Liebhaberei nur ausnahmsweise anzunehmen sei. UE zu Unrecht, weil dieses Urteil durch die Rspr. des GrS überholt ist und es allein auf einen Totalgewinn ankommt. Anders auch noch BFH VIII R 74/81 v. 26. 10. 82 (BStBl. 1983 S. 364). Nach *Wollny* (DStZ 1985 S. 112) betrifft die Liebhaberei nicht die Besteuerung des Nutzungswerts, weil hier nur ersparte Aufwendungen der Lebensführung besteuert werden. UE kann Einkünfteerzielungsabsicht bei der Nutzungswertbesteuerung nicht festgestellt werden, weil es sich wie bei § 13 a um eine pauschale Besteuerung handelt, vgl. dazu Anm. 441.

► *Eigengenutzte aufwendige Zweifamilienhäuser*: Bei besonders teuren Zweifamilienhäusern geht die neuere Rspr. von einem anhand der Kostenmiete geschätzten Rohmietwert abzüglich aller Werbungskosten aus (BFH IX R 7/79 aaO). Dies begründet der BFH damit, daß bei der Nutzungswertbesteuerung nach dem Gesetzeszweck positive Einkünfte erzielt werden müßten und dies nicht durch Berufung auf fehlende Einkünfteerzielungsabsicht unterlaufen werden dürfe.

► *Zeitweise eigengenutzte Wohnungen (Ferien- und Zweitwohnungen)*: Bei nur teilweise vermieteten und nur teilweise selbstgenutzten Ferien- und Zweitwohnungen wird oftmals ein Totalüberschuß nicht erreichbar sein (vgl. *Schmidt|Drenseck*, VIII. § 21 Anm. 2; *Helwig*, DStR 1984 S. 329). Gegenüberzustellen sind nicht die anteilig auf die Vermietungszeit entfallenden Einnahmen und Werbungskosten, sondern die Ganzjahreseinnahmen und die Ganzjahreskosten bzw. diese auf die Gesamtnutzungsdauer hochgerechnet (Totalüberschuß; s. Anm. 394). Zur Ermittlung des Totalüberschusses ist der Nutzungswert (bis einschl. VZ 1986) einzubeziehen (BFH III R 41/85 v. 5. 5. 88, BStBl. S. 778).

Liebhaberei bejaht: BFH VIII R 81/79 v. 21. 10. 80, BStBl. 1981 S. 452 (eigengenutzte Zweitwohnung); VIII R 99/72 v. 14. 12. 76, BStBl. 1977 S. 305 (teilweise eigengenutztes Ferienhaus); IX R 32/80 v. 24. 9. 85, BFH/NV 1986 S. 449 (Ferienhaus, das nach drei Jahren verlustbringender Vermietung selbst genutzt wurde, Zurückverweisung; das FG hatte Liebhaberei abgelehnt wegen der Reaktion des Stpfl. auf die Verluste durch Verkauf; dem BFH reichte dies nicht zur Begründung; FG Hambg. v. 8. 12. 86, EFG 1987 S. 506 betr. teilweise vermietetes Wochenendhaus; FG Bremen v. 24. 1. 86, EFG 1986 S. 290 betr. Ferienwhg. in Spanien.

Liebhaberei verneint: BFH III R 41/85 v. 5. 5. 88, BStBl. S. 778 (Vermietung einer teilweise selbstgenutzten Ferienwohnung über Vermietungsgesellschaft); IX R 104/83 v. 1. 12. 87, BFH/NV 1989 S. 99.

► *Teilentgeltliche Nutzungsüberlassung (§ 21 Abs. 2 Satz 2)*: Beträgt die Marktmiete 50 vH oder mehr der ortsüblichen Miete, so gilt das Mietverhältnis als voll entgeltliches, dh. die Werbungskosten (WK) können voll geltend gemacht werden. Ob für die Beurteilung der Überschusserzielungsabsicht auch von den tatsächlich erzielten Einnahmen bei vollem WKAbzug ausgegangen werden soll, ist ungeklärt.

Dafür wohl *Schmidt*, VIII. § 21 Anm. 12b; Anm. o. V., HFR 1987 S. 18; *Anders*, BB 1987 S. 1158; offengelassen von *Jakob|Hörmann*, FR 1989 S. 665, 673.

Stellungnahme: Die Norm ist als Vereinfachungsvorschrift konzipiert (s. RegE, BTDrucks. 10/3633 S. 16 u. S. 20), bewirkt aber eine StBefreiung, weil mehr WK geltend gemacht werden können, als durch die Erzielung von Einnahmen aus VuV veranlaßt sind. Bei der Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht sind StBefreiungen aber außer acht zu lassen (s. Anm. 393), so daß für die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht uE von einem anteiligen WKAbzug auszugehen ist.

4. Liebhaberei bei sonstigen Einkünften (§§ 22, 23)

447

Bei den sonstigen Leistungen nach § 22 Nr. 1 und 1 a (wiederkehrende Bezüge, Leibrenten, Unterhaltsleistungen) ist Liebhaberei schwer vorstellbar, da regelmäßig nur verhältnismäßig geringe Werbungskosten anfallen.

Bei den Einkünften aus Spekulationsgeschäften iSv. § 22 Nr. 2 iVm. § 23 ist ein Verlust aus Spekulationsgeschäften nur bis zur Höhe von Spekulationsgewinnen im gleichen Kalenderjahr ausgleichsfähig, ansonsten ist ein Verlustausgleich ausgeschlossen. Durch diesen Ausschluß von Verlusten wird aber nicht die Frage

der Einbeziehung von Spekulationsgewinnen oder Verlusten in die Totalgewinnberechnung zur Beurteilung von Liebhaberei entschieden. Offengelassen, ob Spekulationsgewinne in die Totalüberschußrechnung einzubeziehen sind durch BFH VIII R 132/80 v. 23. 3. 82 (BStBl. S. 463), aber wohl eher ablehnend.

Bei den Einkünften aus sonstigen Leistungen nach § 22 Nr. 3 ist Liebhaberei denkbar, zB bei priv. Vermietungen aus „Steuersparmotiven“, wie nicht kostendeckende Kfz-Vermietung an Familienangehörige. Praktisch hat die Frage kaum Bedeutung, weil nach § 22 Nr. 3 Satz 3 ein Werbungskostenüberschuß nicht ausgleichs- und abzugsfähig ist.

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 Werbungskosten in § 22 Nr. 4 Sätze 2 und 3 ist für die Beurteilung eines Totalerfolges nicht zu berücksichtigen (s. Anm. 393).

448, 449 Einstweilen frei.

450

F. ABC der Liebhaberei

Anlaufverluste: s. Anm. 411–411 c.

Anscheinsbeweis: s. Anm. 362, 363.

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 in der Regel davon auszugehen, daß der Stpfl. keinen „Totalüberschuß“ erzielen will (FG Hbg. v. 15. 2. 88, EFG S. 555, nrkr., AZ BFH: IX B 69/88). Vermietanzeigen allein belegen nach Ansicht des FG Hamburg, aaO, 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 verspricht und daher Liebhaberei vorliegt; die Verluste sind steuerlich zu berücksichtigen, wenn nach den Umständen künftige Gewinne möglich erscheinen (RFH v. 28. 1. 37, StuW Nr. 143). Bei einem unbebauten, acht Jahre lang verpachteten Grundstück, bei dem die Grundsteuer und Haftpflichtversicherung doppelt so hoch wie die Einnahmen waren, hat das Hess. FG (v. 19. 5. 87, EFG 1987 S. 560, rkr.) auf Fehlen einer Einkünfterzielungsabsicht 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.

Bausparvertrag: Wird ein Bausparguthaben (vor Zuteilung) mit Kredit finanziert (zB um schneller die Zuteilungsreife zu erhalten), so sind die Kreditzinsen grds. Werbungskosten bei Einkünften aus Kapitalvermögen; keine Einkünfterzielungsabsicht liegt jedoch vor, wenn die Schuldzinsen die Guthabenzinsen dauerhaft übersteigen (OFD Nbg. v. 5. 9. 88, DStR S. 654).

Betriebsaufgabe: Die Ermittlung des Totalgewinns erfolgt einschließlich Betriebsaufgabe; der Betriebsaufgabegewinn ist in den Totalgewinn einzubeziehen (s. BFH IV R 138/78 v. 29. 10. 81, BStBl. 1982 S. 381; IV R 137/84 v. 24. 7. 86, BStBl. S. 808 u. Anm. 381).

Im Übergang eines estl. relevanten Betriebes zur Liebhaberei ist keine Betriebsaufgabe zu sehen, es erfolgt eine Festschreibung der stillen Reserven, die erst bei späterer Aufdeckung zu erfassen sind (BFH IV R 138/78 aaO; IV R 270/84 v. 30. 1. 86, BStBl. S. 516; s. ausführlich Anm. 430).

Beweislast: s. Anm. 361.

Beweisprobleme: s. Anm. 360–364.

Bienenzucht kann Liebhaberei bilden, wenn sie außerhalb eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs unterhalten wird (OVGSt. Bd. 12 S. 151; RFH v. 16. 6. 32, RStBl. S. 972). Ist sie Nebenbetrieb eines land- u. forstw. Betriebs, so kann die Frage der Liebhaberei einheitlich für den ganzen Betrieb einschl. 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. 56 (BB 1957 S. 426).

Bootvermietung als Liebhaberei vgl. FG Rhld.-Pf. v. 31. 3. 77 (EFG S. 358, rkr.); s. „*Motorjachten*“; „*Motorsegler*“.

Briefmarkensammlung: s. „*Sammeltätigkeit*“.

Brieftaubenzucht soll Liebhaberei sein, da wegen der damit verbundenen Risiken nicht nachhaltig mit Gewinnen gerechnet werden kann (FG Münster v. 12. 12. 62, EFG 1963 S. 291, rkr.).

Charterflugbetrieb: Liebhaberei bejaht durch FG Nds. v. 5. 6. 86 (EFG 1987 S. 301, rkr.) und FG Bremen v. 26. 11. 87 (EFG 1988 S. 133, Rev. eingel.). 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 IV R 172/69 v. 14. 4. 72 (BStBl. S. 599); zur Werbungskostenaufteilung eines teils betrieblich, teils privat genutzten Hubschraubers s. BFH I R 20/82 v. 27. 2. 85 (BStBl. S. 458).

Druckkostenzuschuß eines Schriftstellers zur Veröffentlichung seines Werkes an einen Verlag ist allein kein Umstand, der gegen eine Gewinnerzielungsabsicht spricht (FG Nds. v. 22. 10. 86, EFG 1987 S. 341). 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 Betriebes werden nicht dadurch notwendiges Privatvermögen mit der Folge der Entnahme, daß sie als Futtergrundlage für privat gehaltene Pferde dienen (BFH IV R 270/84 v. 30. 1. 86, BStBl. S. 516).

Erfinder: *Schrifttum:* *Schmitz-Sinn*, Die estl. Behandlung der freien Erfinder, Düss. 1961 S. 25; *Felix|Stabl*, Erfinder in der Besteuerungspraxis, 2. Aufl. Köln 1981, Rz. 67, 354; *Hefler*, Stl. Behandlung der Vergütungen für ArbN-Erfindungen, B 1961 Beil. Nr. 2 S. 4; *Mohr*, Abschaffung der ESt-Vergünstigungen für Erfinder?, FR 1984 S. 279; *ders.*, Die Besteuerung der Erfinder u. Erfindungen, München, 1985 S. 67 f.

Besonders lange Anlaufverluste bei Erfindern sprechen nicht gegen eine Einkünfteerzielungsabsicht (BFH IV R 8/84 v. 14. 3. 85, BStBl. S. 424: 13 Jahre Verluste; *Felix|Stabl*, Erfinder in der Besteuerungspraxis, 2. Aufl. Köln 1981, Rz. 67, 354 und *Streck|Rainer*, KÖSDI 1980 S. 3658: 10–20 Jahre). Liebhaberei liegt bei Erfindern erst dann vor, wenn der Erfinder die Aussichtslosigkeit seiner Tätigkeit erkennt und die Arbeit dennoch fortsetzt (BFH IV R 8/84 aaO s. Anm. 443). Fraglich ist, ob Gewinnerzielungsabsicht für jede Erfindung neu zu prüfen ist, zB wenn der Erfinder nach einem Fehlschlag an anderen Erfindungen, evtl. sogar in ganz anderen Bereichen arbeitet. Berücksichtigt wurde im Urteilsfall IV R 8/84 aaO, daß Patente erteilt und die Erfindungen als „volkswirtschaftlich wertvoll“

iSv. § 3 Nr. 1 ErfVO anerkannt wurden. Für Liebhaberei eines Erfinders: BFH IV R 78/60 v. 29. 1. 70 (BStBl. S. 319). UE sind entscheidend ein planvolles Hinarbeiten auf eine Erfindung (zB auch rechtzeitige Patentrecherche) und die Bemühungen des Erfinders um eine wirtschaftliche Verwertung der Erfindung; wie lange er für die Erfindung benötigt, ist nicht von Bedeutung; s. auch Anm. 443.

Erhöhte Absetzungen: Zur Einbeziehung in die Totalerfolgsrechnung s. Anm. 393.

Ferienhaus bzw. -wohnung: Für Ferienhäuser und -wohnungen gelten grundsätzlich die gleichen Grundsätze wie bei jeder anderen Einkunftsquelle. Wird eine Ferienwohnung zT selbst genutzt, so muß (bis VZ 1987) für die Zeit der Eigennutzung ein Nutzungswert nach § 21 Abs. 2 aF iVm. § 21 a aF angesetzt werden (BFH III R 41/85 v. 5. 5. 88, BStBl. S. 778). Für die Zeit der Fremdvermietung ist zu unterscheiden, ob es sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder aus Vermietung und Verpachtung handelt. Dies spielt eine Rolle für die Frage der Einbeziehung eines evtl. Veräußerungsgewinnes (s. Anm. 382). Für die Einkünfteerzielungsabsicht ist es nicht von Bedeutung, ob dem Stpfl. auch die Möglichkeit zustand, die Wohnung selbst zu nutzen (BFH III R 41/85 aaO). Anlaufverluste von 12 bzw. 15 Jahren allein begründen noch nicht die Annahme von Liebhaberei (Nds. FG v. 10. 6. 86, EFG S. 559, rkr. und v. 19. 6. 86, EFG 1986 S. 560, Rev. eingel.). Zur Liebhaberei bei einem teilweise an Freunde u. Verwandte vermieteten Ferienhaus s. FG Hbg. v. 8. 12. 86 (EFG 1987 S. 506). Allg. zu VuV s. Anm. 446.

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 IV R 148/85 v. 28. 1. 88, BFH/NV 1988 S. 627). Liebhaberei verneint bei einer Spielfilm-KG mit steigenden Verlusten durch FG Nds. v. 16. 4. 86 (EFG 1987 S. 177). 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. 402 zum Zeitpunkt der Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht).

Finanzierung: Zum Einfluß auf den Totalerfolg s. Anm. 408.

Forstwirtschaft: s. Anm. 441.

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. 79, 2846/78 zit. nach SWK 1981 Heft 19 S. 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. 79, aaO).

Fremdenpension: Liebhaberei, wenn nachhaltig ertraglos, auch wenn sie für eine spätere Existenzsicherung unterhalten wird (FG München v. 12. 8. 55, EDStZ S. 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 u. Neigungen unterhalten wurde (BFH VIII R 59/82 v. 13. 12. 84, BStBl. 1985 S. 455 mit Anm. *Woerner*, BB 1985 S. 908; *Offerhaus*, StBp. 1985 S. 117;

L. Schmidt, FR 1985 S. 303; *Leingärtner*, RWP 56 1.3 S. 1278). Die Vorinstanz war offensichtlich noch von dem obj. Liebhabereibegriff ausgegangen, während die Revision nach dem Umschwenken des Großen Senats (BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751) zum subj. Liebhabereibegriff zu entscheiden hatte. (s. hierzu Anm. 370); vgl. „*Fremdenpension*“.

Gartenbau: Liebhaberei wurde abgelehnt durch RFH v. 28. 1. 37 (StuW Nr. 143); s. auch „*Bauland*“; s. ferner „*Weihnachtsbaumanlage*“; über gartenbautechnische Sammlung s. „*Sammlung*“.

Geflügelfarm kann Liebhaberei sein (RFH v. 1. 3. 34, Kartei EStG 1925 § 6 Abs. 1 Nr. 1 R. 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.

Gestüt: *Schrifttum:* *Ostermeier*, Stl Probleme im Zusammenhang mit der Zucht und Haltung von Reitpferden, StBP 1979 S. 225; *Märkle/Hiller*, Stl. Behandlung von Reitbetrieben, Inf. 1980 S. 337; *Felsmann*, Reitpferde und StRecht, Inf. 1980 S. 488; *Ostermeier*, Reitpferde und StRecht, Inf. 1981 S. 78; *Weddehage*, Stl. Beurteilung der Pferdezuucht, Pferdehaltung und der Reitbetriebe innerhalb der Landwirtschaft, StWa. 1981 S. 181.

Gestüte bzw. Pferdezucht wurden verschiedentlich als Liebhaberei behandelt, auch wenn im Zusammenhang mit einem land- und forstw. Betrieb unterhalten. OVGSt. Bd. 7 S. 185, auch zit. RStBl. 1926 S. 195; RFH v. 24. 3. 26, RStBl. S. 194; v. 9. 4. 30, RStBl. S. 364; v. 7. 8. 35, RStBl. 1936 S. 138; BFH I 221/62 S v. 2. 11. 65, BStBl. 1966 S. 255 betr. KapGes.; IV R 45/81 v. 28. 3. 84, BFH/NV 1986 S. 213; IV R 25/82 v. 21. 3. 85, BStBl. S. 399; IV R 139/81 v. 15. 11. 84, BStBl. 1985 S. 205; IV R 178/83 v. 28. 11. 85, BStBl. 1986 S. 293; IV R 72/87 v. 1. 12. 88, BStBl. 1989 S. 234.

Bedenken gegen die Annahme von Liebhaberei für den entschiedenen Fall äußerten RFH v. 19. 6. 29 (RStBl. S. 473); v. 6. 11. 36 (RStBl. 1937 S. 391).

Keine Liebhaberei bei Landwirten mit Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG): BFH IV R 137/84 v. 24. 7. 86, BStBl. S. 808 vgl. Anm. 441. Vgl. auch „*Rennpferd*“, „*Rennstall*“, „*Trabrennsport*“, „*Vollblutzucht*“.

Großhandelsbetrieb: Bei einem Großhandelsbetrieb spricht der Beweis des ersten Anscheins dafür, daß Gewinnerzielungsabsicht vorliegt (BFH VIII R 4/83 v. 19. 11. 85, BStBl. 1986 S. 289; im Urteilsfalle aber Liebhaberei bejaht), zum Anscheinsbeweis s. Anm. 362.

Herausgeber einer Fachzeitschrift handelt ohne Gewinnerzielungsabsicht, wenn abschbar auf Dauer geringfügigen Einnahmen gleichbleibender Höhe wachsende Ausgaben gegenüberstehen (FG Saarl. v. 20. 6. 84, EFG 1985 S. 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. 86, EFG 1987 S. 303, rkr.).

Hobbyfotograf: Liebhaberei bejaht bei Apotheker, der Fotografenkurs als Fortbildungskosten (Berufsziel Pressefotograf) geltend machen wollte (FG Rhld.-Pf. v. 24. 6. 76, EFG 1977 S. 115).

Höchstmiete aufgrund gesetzlicher Bestimmungen für eine Mietwohnung (in Jugoslawien), die dazu führt, daß auf Dauer keine positiven Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden, schließt eine Gewinnerzielungsabsicht aus (Hess. FG v. 21. 3. 83, EFG 1984 S. 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. 75, 1296/73, zit. SWK 1981 Heft 19 S. 25).

Ideenwettbewerb: Die Beteiligung an einem öffentlichen Ideenwettbewerb durch Diplomingenieure der Fachrichtung Architektur wurde nicht als Liebhaberei angesehen (BFH IV R 75/74 v. 16. 1. 75, BStBl. S. 558: nachhaltige Gewinne, Förderung der weiteren Berufstätigkeit).

Immobilienfonds: Bei einem geschlossenen Immobilienfonds, der das Immobilienobjekt an eine Leasinggesellschaft weitergegeben hat, verneinte FG Rhld.-Pf. v. 1. 7. 87 (EFG 1988 S. 28) die Einkünfteerzielungsabsicht.

Jagd (s. auch § 4 Anm. 62 „Jagdkosten“): *Schrifttum:* *Leingärtner*, Die Jagd als Liebhaberei, Inf. 1977 S. 1645; *Böhme*, Die Jagd im EStRecht, DStZ 1985 S. 612; *Schindler*, Berechnungsvorschlag für die Bewertung einer Eigenjagd bei Verkauf land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke, StBP 1986 S. 61; *ders.*, Aufteilung des Kaufpreises in Kaufverträgen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft, StBP 1987 S. 248; *ders.*, Das Jagdrecht in zivilrechtlicher und ESt-rechtlicher Sicht, NSt Darst. 1 Jagd.

► *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. 30, StuW Nr. 1383 = Kartei EStG 1925 § 49 Abs. 2 R. 5; BFH IV R 35/77 v. 13. 7. 78, BStBl. 1979 S. 100; *Leingärtner*, Inf. 1977 S. 73, FR 1979 S. 109; aA RFH v. 5. 6. 29, StuW Nr. 636); s. auch Anm. 390 über Nebenbetriebe.

► *Jagd in Jagdpacht* bildet einen Gewerbebetrieb, wenn sie nachhaltig mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird, anderenfalls Liebhaberei oder schlicht Lebensführungskosten iS des § 12 Nr. 1.

RFH v. 6. 10. 37, RStBl. S. 1167; v. 11. 3. 42, RStBl. S. 682; IV 638/55 U v. 8. 11. 56, BStBl. 1957 S. 86; I 95/57 U v. 19. 11. 57, BStBl. 1958 S. 27; *Leingärtner* aaO; *Schindler*, NSt. Darst. 1 Jagd.

Jagdhaus: Seine Benutzung zur Ausübung der Jagd als Liebhaberei bildet keine Einnahme aus Vermietung und Verpachtung (RFH v. 8. 2. 28, Slg. Bd. 23 S. 35 u. 46). Anders, wenn das Haus nach seiner Errichtung nicht nur zur gelegentlichen Übernachtung, sondern zum dauernden Bewohnen geeignet ist (o. V., HFR 1977 S. 181).

Kapitalgesellschaft: Zur Liebhaberei bei einer KapGes. s. Anm. 358, zur Liebhaberei bei Einkünften aus KapVerm. s. Anm. 445.

Kindertheater ist Liebhaberei, wenn es nicht nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen geführt wird (FG Köln v. 12. 11. 81, EFG 1982 S. 345, rkr.): Eine pensionierte Schauspielerin und Sonderschullehrerin hatte für die Vorstellungen keine Eintrittsgelder erhoben, sondern nur teilweise Auslagensatz aus öffentlichen Geldern erhalten und nur für Kurse über Kinder- und Jugendtheater Gebühren verlangt.

Kiwizucht: Problematisch ist nach BFH IV R 62/88 v. 19. 1. 89 (BFH/NV S. 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 IV R 62/88, aaO).

Konzernbetriebe: Bei Konzernbetrieben ist für jeden Betrieb gesondert die Gewinnerzielungsabsicht festzustellen. Ein Konzern setzt sich schon nach der Definition in § 17 AktG aus rechtlich selbständigen Unternehmen zusammen, so daß für eine gemeinsame Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht kein Raum ist (so *Rödler*, B 1986 S. 2241; v. *Gehlen*, Die Abgrenzung von Liebhaberei und estl. relevanter Betätigung aus betriebswirtschaftlicher Sicht, Köln 1989 S. 139). Auch bei der kstl. Organshaft sind die Einkünfte jeder Gesellschaft getrennt zu ermitteln und damit ist auch die vorgeschaltete Frage nach der Gewinnerzielungsab-

sicht getrennt zu beurteilen (s. Rödder aaO; v. Geblen aaO S. 139). Die Begründung der gegenteiligen Auffassung von *Schulze-Osterloh* (FR 1985 S. 197, 202) u. *Lein-gärtner* (FR 1979 S. 105, 109) unter Hinweis auf eine Eingliederung in die Gesamtorganisation des Konzerns mit einer „sinnvollen Funktion im Hinblick auf die wirtschaftlichen Gesamtinteressen im Konzern“ (so *Schulze-Osterloh* aaO) überzeugt nicht, da es nicht auf sinnvolle Funktionen für andere Betriebe ankommt, sondern allein auf die Absicht des Stpfl., eine Betriebsvermögensmehrung für den zu beurteilenden Betrieb zu erzielen. Allerdings können sich aus einer Konzernanbindung uU auch Argumente für das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht ergeben, wie zB Kostenvorteile oder die Nutzung von konzernerneigenem Know-how.

Kostendeckungsabsicht ist keine Gewinnerzielungsabsicht, s. Anm. 381.

Künstler: *Schrifttum:* C. Heuer, Die Besteuerung der Kunst, Köln 1983; ders. Liebhaberei und Kunstfreiheit, DStZ 1983 S. 294; Kirchhof, Die Garantie der Kunstfreiheit im Steuerstaat des Grundgesetzes, NJW 1985 S. 230; Mennacher, Liebhaberei u. künstlerische Tätigkeit, NJW 1985 S. 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. 84, EFG 1985 S. 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 VI R 104/86 v. 26. 4. 89, nv.). Die Vorinstanz hatte Werbungskosten aus nichtselbständiger Tätigkeit angenommen, weil der Stpfl. Hochschullehrer im Fach „Zeichnen und Malen“ war (FG Berlin v. 13. 5. 86, EFG S. 488). Weitergehend Kirchhof (NJW 1985 S. 230), der Liebhaberei nur bei demjenigen Künstler annimmt, der Kunstwerke ausschließlich für sich herstellt oder diese nur unentgeltlich verbreiten will. 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 u. honoriert werde (uE zutreffend s. Anm. 443; zust. auch Mennacher, NJW 1985 S. 1608; vgl. aber OFD Köln v. 5. 9. 84, StEK EStG § 2 Nr. 51 = BB 1984 S. 2108 = FR 1984 S. 561); „Bildbauer“, „Kunstmaler“, „Musikforscher“; „Schriftsteller“.

Kunsthändler: Erzielung eines Geldpreises für seine auf einer Ausstellung gezeigten Erzeugnisse wurde als Teil seiner gewerblichen Tätigkeit, nicht als Liebhaberei behandelt (BFH IV 183/62 U v. 1. 10. 64, BStBl. S. 629 gg. EFG 1962 S. 293).

Kunstmaler: Liebhaberei wurde bejaht durch RFH v. 18. 2. 25 (Slg. Bd. 15 S. 291); FG Berlin v. 30. 8. 66 (EFG 1967 S. 127, rkr.); verneint durch BFH III R 104/86 v. 26. 4. 89, nv.; FG Düss. v. 6. 11. 84 (EFG 1985 S. 499); vgl. „Künstler“.

Lehrtätigkeit als Nebenberuf: Die Erzielung von ständigen Verlusten aus einer nebenberuflichen Lehrtätigkeit an einer Hochschule ist Liebhaberei, wenn die Tätigkeit nicht mit anderen Einkünften zusammenhängt (FG Saarl. v. 30. 9. 88, EFG 1989 S. 17). Das FG Saarland sah aber die Verluste aus der Lehrtätigkeit eines angestellten Ing. als Werbungskosten bei dessen Einkünften aus nichtselbst. Arbeit an (so auch früher RFH v. 16. 1. 35, RStBl. S. 757; BFH IV 342/53 U v. 8. 4. 54, BStBl. S. 188).

Mietkauf: Bei den sog. Mietkaufmodellen wird eine Wohnung bzw. ein Haus zunächst vermietet, der Mieter erhält die Option, zu einem festen Preis innerhalb einer bestimmten Zeit das Objekt zu kaufen. Für die Beurteilung, ob ein Totalüberschuß erzielt wird, ist auf den Zeitraum der voraussichtlichen Nutzung durch den Beteiligten an einem solchen Mietkaufmodell abzustellen; dies ist der Zeit-

raum für die Geltung des Verkaufsangebotes (BFH IX R 111/86 v. 31. 3. 87, BStBl. S. 668; FG Köln v. 6. 2. 85, EFG S. 239, rkr.). Auch wenn noch kein Optionsvertrag zustande gekommen oder kein Optionsangebot abgegeben worden war, zB weil das zu vermietende Objekt noch hergestellt werden mußte oder noch kein Mieter gefunden war, ist der Zeitraum der voraussichtlichen Nutzung des Objektes maßgebend (BFH IX R 112/83 v. 31. 3. 87, BStBl. S. 774). Bei einem Mietkaufmodell spricht der Beweis des ersten Anscheins dafür, daß der Eigentümer keine Einkünfte aus VuV erzielen will (BFH R 112/83 aaO; IX R 143/86 v. 11. 8. 87, BFH/NV 1988 S. 292). Der Anscheinsbeweis kann entkräftet werden, wenn der Stpfl. vom typischen Geschehensablauf abweichende Umstände darlegt. Dazu muß der Kläger zB nachweisen, daß er keine Verkaufsabsicht hat, etwa weil ein Mietkäufer nicht zu finden ist oder von vornherein nicht beabsichtigt ist, das Grundstück zu verkaufen (vgl. hierzu auch BFH IX R 143/86 aaO; *Jakob/Hörmann*, FR 1989 S. 665, 678 und Anm. 362 zum Anscheinsbeweis). Für Nichtanerkennung von Mietkaufmodellen auch die FinVerw. (OFD Düss. v. 4. 7. 84, StEK. EStG § 21 Nr. 157; OFD Köln v. 11. 12. 87, StEK. EStG § 21 Nr. 211; OFD Münster v. 29. 1. 88, StEK EStG § 21 Nr. 213 = B 1988 S. 580 = BB 1988 S. 534 = DStR 1988 S. 255).

Mitunternehmer: Zur Gewinnerzielungsabsicht der PersGes. u. des Gesellschafters s. Anm. 359. Bei befristeter Gesellschafterstellung kann die Gewinnerzielungsabsicht des Mitunternehmers und damit sein Mitunternehmerisiko fehlen (BFH IV R 13/83 v. 28. 11. 85, BFH/NV 1986 S. 332), s. Anm. 388.

Modeboutique: Anlaufverluste von zehn Jahren wurden steuerlich berücksichtigt, weil die Stpfl. versucht hatte, durch verschiedene Umstellungsmaßnahmen Anlaufschwierigkeiten und Fehlmaßnahmen zu überwinden (FG Hamb. v. 27. 11. 79, EFG 1980 S. 188, nrkr.).

Motorjachten: Liebhaberei, wenn der Besitzer des Motorbootes oder einer seiner Angehörigen selbst Inhaber eines Motorbootführerscheines ist und die Art der Vercharterung auf Dauer gesehen nicht geeignet ist, Gewinne abzuwerfen (BFH III R 273/83 v. 28. 8. 87, BStBl. 1988 S. 10). Dem Besitz des Motorbootführerscheines ist uE keine ausschlaggebende Bedeutung beizumessen, sondern allenfalls ein zusätzliches Beweisanzeichen bei nicht wirtschaftlicher Betriebsführung (hierzu s. Anm. 412) und erheblicher Privatnutzung des Bootes. 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. 77, EFG 1978 S. 72, rkr.).

Motorsegler: Keine gewerbliche Vermietung, sondern Liebhaberei, 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 I R 315/83 v. 2. 9. 87, StRK EStG 1975 § 2 Abs. 2 R. 20 = BFH/NV 1988 S. 300). Trotz Liebhaberei kann ustl. Unternehmereigenschaft gegeben sein (FG Bremen v. 29. 8. 88, EFG S. 597).

Münzsammlung: s. „*Sammlertätigkeit*“.

Musikforscher: Seine Tätigkeit wurde als Nebentätigkeit zur Haupttätigkeit als Komponist und Dirigent betrachtet und deshalb nicht als Liebhaberei behandelt (FG Hamb. v. 21. 6. 67, EFG S. 606, rkr.).

Opernsängerin: Liebhaberei verneint bei einer Verwaltungsangestellten, die nach Gesangsausbildung erfolgreich die Bühnenreifeprüfung abgelegt hatte (FG Nürnberg v. 19. 12. 88, EFG 1989 S. 271, rkr.). Die Kosten für Vorstellungen und Vorsingen wurden als vorab entstandene Werbungskosten anerkannt. Das FG

Nürnberg stellte fest, daß die Kl. „objektiv geeignet“ zur Opersängerin sei, daß aber bei etwa einem Alter von 50 Jahren eine Anfängerin wohl kaum mehr ernstlich mit einem Engagement rechnen könne.

Personengesellschaften: s. Anm. 359.

Pferde: Zu den bei Pferdehaltung in Betracht kommenden Einkunftsarten s. OFD Frankfurt v. 3. 11. 81, StEK EStG § 13 Nr. 376 (s. Anm. 441); s. „Gestüt“, „Reitpferde“, „Rennpferd“, „Rennstall“, „Trabrennsport“, „Vollblutzucht“.

Prognose, als Mittel zur Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht s. Anm. 400, Prognosemethoden s. Anm. 406.

Reisejournalistin: Ihre Tätigkeit – mit Ausnahme einzelner nicht betrieblich veranlaßter Reisen – wurde nicht als Liebhaberei beurteilt durch BFH IV R 88/76 v. 22. 11. 79, BStBl. 1980 S. 152 (in Bestät. v. EFG 1976 S. 483).

Reitpferde: Zucht und Unterhaltung können einen Gewerbebetrieb bilden (zum Verbot des Verlustausgleichs und zur Einschränkung des Verlustabzugs nach § 10 d. 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. 200 „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 erstlich der Einkünfteerzielung dient (RFH v. 14. 7. 37, StuW Nr. 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. 29, RStBl. S. 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. 44, RStBl. S. 366); s. auch „Gestüt“, „Rennpferd“, „Trabrennsport“, „Vollblutzucht“.

Retrospektive Betrachtung zur Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht s. Anm. 404.

Rezitator: Liebhaberei wurde abgelehnt, weil die Verluste auf der schlechten Wirtschaftslage beruhten und der Stpfl. mit späteren Gewinnen rechnete (RFH v. 14. 3. 29, RStBl. S. 329 u. 519, vollständig wiedergegeben Kartei EStG 1925 § 6 Allg. R. 4); s. auch „Vortragsmeister“.

Sammeltätigkeit: *Schrifttum:* Wolff-Diepenbrock, Sammeln, Sammlung und Steuern, DStR 1987 S. 7.

Das Zusammentragen einer Münz- bzw. Briefmarkensammlung oder anderer Sammlungsstücke, die im wesentlichen nur einen Liebhaberwert haben, erfolgt regelmäßig aus privaten Neigungen (BFH X R 48/82 v. 16. 7. 87, BStBl. S. 752 zur USt.). Das Tauschen und Veräußern von Einzelstücken, um eine Sammlung zu vervollständigen, und die Veräußerung der Sammlung als letzter Akt privater Sammelstätigkeit ist nicht mit der Tätigkeit eines Briefmarkenhändlers vergleichbar (BFH X R 23/82 v. 29. 6. 87, BStBl. S. 744 zur USt.). Keine Liebhaberei bei Verkauf von Teilen einer Briefmarkensammlung, außer es werden wahllos beliebige Werte veräußert (BFH III 67/52 U v. 8. 5. 53, BStBl. S. 237). UE können die Umstände, die in den og. Entscheidungen gegen eine Unternehmereigenschaft der Sammlertätigkeit sprechen, auch objektive Beweisanzeichen für die Einordnung der Tätigkeit als Liebhaberei sein. Für Liebhaberei einer gartenbautechnischen und -geschichtlichen Sammlung eines Handelsvertreters, der auf dem Gebiet des Gartenbaus tätig war, RFH v. 24. 11. 42 (Kartei EStG 1938/39 § 4 Abs. 1

R. 71). Regelmäßigkeit von Verkäufen und Verwendung des Erlöses für die allgemeine Lebensführung sind nach *Wolff-Diepenbrock* (aaO S. 8) Indizien für Gewinnerzielungsabsicht; uE zu pauschal. Zur Kunstsammlung vgl. *Oswald*, DStZ 1975 S. 158.

Schloßbesichtigungen, die nachhaltig Gewinn bringen, bilden keine Liebhaberei, auch wenn sie vorrangig aus anderen Gründen, zB zur Denkmalpflege, veranstaltet werden (BFH IV 399/55 U v. 1. 8. 57, BStBl. S. 355; VIII R 95/77 v. 7. 8. 79, BStBl. 1980 S. 633).

Schwimmbecken: Die nicht kostendeckende Nutzungsüberlassung an die Mieter eines Miethauses wurde nicht isoliert als Liebhaberei, sondern als Teil der gesamten Vermietungsleistung angesehen (BFH VIII R 17/74 v. 1. 8. 78, BStBl. 1979 S. 14 in Bestät. v. EFG 1974 S. 148); s. auch Anm. 393 über Betriebsteile.

Schriftsteller: *Schrifttum*: *Böhme*, Die Besteuerung der Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit, DStZ 1986 S. 168; *Fischer*, Schriftstellerische Tätigkeit als Liebhaberei?, FR 1986 S. 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 IV R 84/82 v. 23. 5. 85, BStBl. S. 515). Im Streitfall hatte der Stpfl. seine Bücher vorwiegend verschenkt und trug die Druckkosten selbst. Liebhaberei bejaht auch von FG Nürnberg v. 28. 10. 58 (EFG 1959 S. 196, rkr.); s. auch „*Druckkostenzuschuß*“, „*Reisejournalistin*“ und „*Selbstverlag*“.

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 10 Stunden wöchentliche Öffnungszeit, ungünstige Lage im eigenen Einfamilienhaus etc.) keine Gewinnaussichten bestanden (Hess. FG v. 10. 12. 85, EFG 1986 S. 231, rkr.).

Selbstverlag: Beim Selbstverlag eines Buchs über moderne Kunst wurde eine mehrjährige Anlaufzeit zugestanden (FG Stuttgart v. 28. 2. 52, StWa. S. 135). Liebhaberei ablehnend auch FG Münster v. 28. 11. 58 (EFG 1959 S. 128, rkr.); FG Berlin v. 3. 5. 76 (EFG S. 597 Nr. 605, rkr.).

Sippenforscher: Seine Tätigkeit wurde als Liebhaberei beurteilt durch RFH v. 22. 6. 44 (RStBl. S. 613).

Sonderabschreibungen: s. Anm. 393.

Sonderbetriebsvermögen: Ist nach dem Beschluß des Großen Senats in die Berechnung des Totalgewinns einer Personengesellschaft einzubeziehen (BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751), zur Kritik s. Anm. 359.

Sportanlagen für öfftl. Massenveranstaltungen (zB Radrennbahn), die von Privatpersonen errichtet werden, dienen regelmäßig einer gewerblichen Betätigung (BFH I 25/55 U v. 28. 6. 55, BStBl. S. 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. 84, EFG 1985 S. 238, rkr.).

Totalgewinn: Zum Begriff s. Anm. 385; zur Berechnung Anm. 393; zum Zeitraum für seine Ermittlung s. Anm. 386–388.

Totalüberschuß: Zum Begriff s. Anm. 385; zur Berechnung s. Anm. 394; zum Zeitraum für seine Ermittlung s. Anm. 386–388.

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 auf Grund 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.

Verlustzeitraum: s. Anm. 411.

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 Einnahmeüberschuß 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 BFH-Urteils v. 30. 9. 1997 IX R 80/94 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 in der Regel 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 auf Grund von strechtlichen 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. 446; s. auch „Ferienwohnung“, „Höchstmieta“.

Vollblutzucht: Im allg. 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., 1232); Liebhaberei wurde *bejaht* in den Fällen BFH v. 6. 6. 1957 IV 374/55 (StRK EStG § 13 R. 48 = DB 1957, 811); v. 17. 3. 1960 IV 193/58 U (BStBl. III, 324, jedenfalls bei 1–6 Mutterstuten nicht rentabel); v. 4. 3. 1970 I R 123/68 (BStBl. II, 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 (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: s. Anm. 443.

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 Gemüsezücht, Hirschezucht: nicht ohne weiteres Liebhaberei (RFH v. 15. 7. 1931, StuW Nr. 947 = Kartei EStG 1925 § 6 Abs. 1 Nr. 1 R. 3 u. 4).

Wirtschaftsführung: Die Art der Bewirtschaftung eines Betriebs ist wesentliches Beweisanzeichen für die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht, s. Anm. 412.

Zeugenbeweis derjenigen Person bzw. Personenmehrheit, auf deren Absicht es bei der Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht ankommt, ist als Beweismittel ausgeschlossen (FG Rhld.-Pf. v. 1. 7. 1987, EFG 1988, 28, rkr.). Dies ergibt sich uE schon aus dem Begriff des Zeugen als eine am Verfahren nicht als Partei beteiligte Person (vgl. ZÖLLER/GREGER, ZPO, 23. Aufl. 2002, § 373 Rn. 1).

Züchterische Tätigkeit: Grundsätzlich keine Liebhaberei nach BFH v. 6. 5. 1954 IV 221/53 U (BStBl. III, 197 betr. Pflanzenzucht); FG München v. 15. 6. 1955 (EFG 1956, 10, rkr., betr. Vollblutzucht); s. aber „Gestüt“, „Vollblutzucht“, „Brieftaubenzucht“.

451–499 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 2: Zweiteilung der Einkunftsarten

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2

I. Bedeutung des Abs. 2

500

Abs. 2 enthält eine der einschneidendsten Entscheidungen des geltenden EStRechts, die Zweiteilung, dh. den sog. *Dualismus der Einkunftsarten* (s. Anm. 520–530).

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).

II. Verhältnis zu Abs. 1

501

Abs. 1 und Abs. 2 legen den Grund für ein „konzeptionelles Durcheinander“ des EStG (so WASSERMAYER, *StuW* 1988, 284), weil sie nicht scharf zwischen *Steuergegenstand* und *Steuerbemessungsgrundlage* unterscheiden (s. dazu Anm. 50, 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 (vgl. STOLLENWERK, *StVj.* 1989, 221).

Wie terminologisch unklar bleibt, ob eigentlich die Einkünfte oder die „Erzielung von Einkünften“ den Steuergegenstand bilden (s. Anm. 53), so läßt sich nach der Fassung des § 2 auch streiten, ob Steuerbemessungsgrundlage der ESt. die Summe der Einkünfte ist (so TIPKE/LANG, *StRecht*, 17. Aufl., Köln 2002, § 9 Rn. 40) oder das (zu versteuernde) Einkommen (so WASSERMAYER aaO). 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 Einkünftermittlung (§ 13 a, § 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. Begr. *BTD* Drucks. 7/1470, 238). Insofern steht in § 2 die Pragmatik der stufenweisen Ermittlung

der Steuerbemessungsgrundlage im Vordergrund, die Dogmatik des Steuergegenstandes tritt dagegen in den Hintergrund (s. Anm. 51).

B. Abs. 2 als Grundvorschrift der Einkünfteermittlung

502 I. Begriff und Ermittlung der Einkünfte („Einkünfte sind ... bei ...“)

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 ESt. 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 Werbungskosten
- sind.

Dabei bestätigt Abs. 2, daß Ausgangsbasis für die Bemessung der ESt. die Reinkünfte (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 Einkünftermittlungsvorschriften zugeordnet:

- Die Gewinneinkünfte (Einkünfte Nr. 1–3) werden nach den Vorschriften der §§ 4–7 k und
- die Überschüßeinkünfte (Einkünfte Nr. 4–7) nach den §§ 8–9 a, § 11 ermittelt. Durch Verweisung in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 gelten die Absetzungsvorschriften der §§ 7–7 k sowie § 6 Abs. 2 auch für die Überschüßeinkünfte.

Innerhalb der Einkunftsgruppen bestehen weitere Differenzierungen. Die Gewinnermittlung kann erfolgen nach § 4 Abs. 1, § 5, § 4 Abs. 3, § 13 a, § 16 Abs. 2, § 17 Abs. 2 oder durch Schätzung (§ 162 AO). Bei den Überschüßeinkünften bestehen Sonderregelungen für einzelne Einkünfte in § 21 Abs. 2 und § 23 (Berücksichtigung von realisierten Wertänderungen im Privatvermögen); ferner im Abzug von Freibeträgen nach § 19 Abs. 2 und § 20 Abs. 4.

II. Gemeinsamkeit der Einkünfteermittlung bei beiden Gruppen von Einkünften nach Abs. 1 Nr. 1 und 2

503 1. Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips

Schrifttum: ARNDT/SCHUMACHER, Einkommensbesteuerung und Grundrechte, AÖR 118 (1993), 513 ff., 520 ff.; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Köln 1993, Bd. II, 591 f.; KLEIN, Zur Frage der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit von Einschränkungen des objektiven Nettoprinzips, dargestellt an § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG, DSStZ 1995, 630 ff.; MÜLLER-FRANKEN, Das Verbot des Abzugs der „Zuwendung von Vorteilen“ nach dem Jahres-

steuergesetz 1996. Verfassungsprobleme einer Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips, *StuW* 1997, 3 ff.; THOMAS, Arbeitnehmer-Pauschbetrag und Nettoprinzip, *DStZ* 1997, 617 ff.; BROUDRÉ, Das häusliche Arbeitszimmer im Steuerrecht – verfassungsrechtliche Aspekte – zugleich kritische Anmerkung zum Urteil des BVerfG vom 7. 12. 1999, *FR* 2000, 121 ff.; TIPKE/LANG, *StRecht*, 17. Aufl. Köln 2002, § 9 Rz. 54 f.

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. 2):

- *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 Stpfl. 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 (§§ 10–10 c und §§ 33–33 c aF), den Kinderfreibetrag (§ 32 Abs. 6) oder durch Kindergeld, den Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes (§ 32 Abs. 6), den Haushaltsfreibetrag (§ 32 Abs. 7) sowie das Splittingverfahren (§ 32 a Abs. 5) verwirklicht.

Zulässigkeit von Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips: Solche Durchbrechungen sind nach der Rspr. des BVerfG grundsätzlich 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). Das BVerfG hat es bisher offen gelassen, ob das objektive Nettoprinzip verfassungsrechtlich vorgeschrieben ist oder lediglich einfachgesetzlich niedergelegt ist. Es hat aber entschieden, daß dieses Prinzip, wäre es verfassungsrechtlich vorgeschrieben, vom Gesetzgeber jedenfalls bei Vorliegen gewichtiger Gründe durchbrochen werden könnte (BVerfG v. 23. 10. 1990 aaO, 486; vgl. BROUDRÉ aaO, 124). Als gewichtige Gründe kommen insbesondere die Mißbrauchsbekämpfung und die Steuervereinfachung in Betracht.

Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips im EStG u. KStG:

- § 4 Abs. 5–6, § 10 Nr. 2–4 KStG: nichtabziehbare Betriebsausgaben;
- § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5 und Abs. 3 und 5: nichtabziehbare Werbungskosten;
- § 5 Abs. 2a–4b: steuerliches Rückstellungsverbot;
- § 2 Abs. 3 Sätze 3–8, § 2a, § 2b, § 15 Abs. 4, § 15a, § 22 Nr. 3 Satz 3, § 23 Abs. 3 Satz 8: Nichtberücksichtigung von Verlusten (aA SÖFFING, *StbJb.* 1988/1989, 121: keine Durchbrechung des Nettoprinzips);
- Abgeltungswirkung der von den Bruttoeinnahmen erhobenen Abzugssteuern (KapErtrSt. und AbzugSt. nach § 50a Abs. 4) bei beschr. Stpfl. nach § 50 Abs. 5 und nach § 32 KStG (s. SCHAUMBURG, *DStJG* 24, 225 [278]).

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 u. 5. Bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten nach § 26 b werden die Einkünfte von Ehemann und Ehefrau zusammengerechnet. Da die Reineinkünfte beider Ehegatten zusammenzurechnen

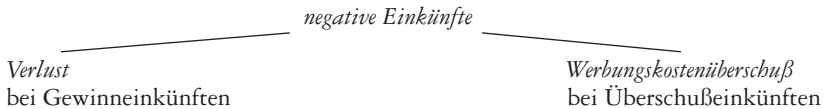
sind, wird, wenn zB beide Ehegatten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit haben, der Werbungskostenpauschbetrag nach § 9 a Satz 1 Nr. 1 bei jedem Ehegatten berücksichtigt (s. § 9 a Anm. 10).

504 2. Erfassung positiver und negativer Einkünfte

§ 2 Abs. 2 spricht nur von „Gewinn“ und „Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten“, meint aber damit, wie sich aus der Anführung der §§ 4–9 a ergibt, auch „Verlust“ und „Überschuß der Werbungskosten über die Einnahmen“.

Sind bei den Einkunftsarten 4–7 die Werbungskosten 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.

§ 2 a verwendet für alle sieben Einkunftsarten einheitlich den Begriff „negative ... Einkünfte“. Damit läßt sich wie folgt terminologisch unterscheiden:



505 3. Einheitliche oder mehrere getrennte Ermittlungen innerhalb einer Einkunftsart?

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 ENNO BECKER, Die Grundlagen der ESt., § 174, 218; HOFFMANN, FR 1951, 135, BLÜMICH/STUHRMANN, § 2 Anm. 11 („Einkunftsart“ als Oberbegriff mehrerer „Einkünfte“). Für diese Ansicht spricht scheinbar die Aufzählung von „Einkünften“ in § 13 Abs. 1, § 15 Abs. 1, § 18 Abs. 1, u. § 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 über den Begriff „*Einkunftsquelle*“).

Beispiel: Ein Stpfl. hat Einkünfte als Inhaber eines gewerblichen Einzelunternehmens, als Mitunternehmer einer gewerblichen Mitunternehmerschaft und als persönl. haftender Gesellschafter einer KGaA, außerdem hat er eine 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. u. „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, 68): „Ähnlich hat das EStG 1934 den Verlustausgleich innerhalb der einzelnen Einkunftsarten (ein Stpfl. 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., 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 Nr. 8; BFH v. 8. 5. 1958 IV 115/57 U, BStBl. III, 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. Mitunternehmenschaften 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 Land- und Forstwirtschaft und aus selbständiger Arbeit.

- ▷ *Überschusseinkünfte*: Bei Anwendung des gleichen Grundsatzes auf die Einkunftsarten 4–7 ist unter Einkünften aus der jeweiligen Einkunftsart der Unterschied zwischen der Summe der Einnahmen aus allen Quellen der Einkunftsart und der Summe aller Werbungskosten zu verstehen. Hierfür spricht uE auch, daß zB bei den Einkunftsarten 4, 5 und 7 die Werbungskostenpauschbeträge (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. 21). 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 4–7 erläutert werden als Gesamtbetrag der (positiven und negativen) Unterschiede zwischen den Einnahmen und den Werbungskosten 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 1–3 (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 ausländischer Steuern auf ausländische Ein-

künfte (§ 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 Werbungskosten auf ertragbringende und ertraglose Wirtschaftsgüter, 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 Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 bzw. § 5 wählen (TIPKE/KRUSE/DRÜEN, § 141 AO Rz. 8). Er kann aber auch in den *mehreren 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 Wirtschaftsgütern zwischen mehreren Betrieben eines Stpfl. kann auf Gewinnrealisierung verzichtet werden.

506–514 Einstweilen frei.

515 4. Steuerbefreite Einkunftsteile, Freibeträge, Freigrenzen

Schrifttum: LANG, Systematisierung der StVergünstigungen, Berlin 1974. Zusammenstellung von Frei-, Höchst- und Pauschbeträgen sowie Freigrenzen vgl. TIPKE, Bezüge u. Abzüge im EStRecht, StuW 1980, 1; TRAXEL, Die Freibeträge des EStGesetzes, Diss. Köln 1986, DERS., Die Freibeträge des EStGesetzes, DStZ 1987, 614; ZUGMAIER, Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht, Augsburg 1998, 26 ff.; TIPKE/LANG, StRecht, 17. Aufl. Köln 2002, § 9 Rz. 130 ff.

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 Steuerbefreiungen in Betracht kommen, auch wenn dieser Umstand in § 2 überhaupt nicht erwähnt wird (s. §§ 3–3b).

Bedeutung der Befreiungsvorschriften: UE bilden die steuerbefreiten Vermögensmehrungen begrifflich Einkunftsteile, die aber bei der Ermittlung der Einkünfte (oder des Gesamtbetrags der Einkünfte) unberücksichtigt bleiben sollen (s. auch die Tabelle Anm. 2). Die Frage hat zB praktische Bedeutung beim Verlustausgleich: Nur soweit ein Veräußerungsgewinn nach Abzug eines Freibetrags (bes. § 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. 557). Ferner wirken sich die StBefreiungen dort aus, wo im EStG bestimmte Einkunftsgrenzen oder Einkommensgrenzen Bedeutung haben; sie mindern die maßgebenden Einkünfte oder das maßgebende Eink., nicht erst das zu versteuernde Eink.

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. UE ist der Unterschiedlichkeit 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 6, § 49 Abs. 4.
- „*Nicht steuerpflichtig*“ sind bestimmte Einkünfte aus Leistungen nach § 22 Nr. 3.
- „*Nur berücksichtigt*“ werden die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte, soweit sie den Betrag von 670 € übersteigen (§ 13 Abs. 3 Satz 1)
- Nicht „*zur ESt. herangezogen*“ werden bestimmte Veräußerungsgewinne, soweit sie einen bestimmten „Freibetrag“ nicht übersteigen (§ 14a Abs. 1 u. 4, § 16 Abs. 4, § 17 Abs. 3).
- „*Nicht dem Empfänger zuzurechnen*“ sind bestimmte wiederkehrende Leistungen nach § 22 Nr. 1 Satz 2.
- Bei der Ermittlung der Einkünfte aus KapVerm. ist nach Abzug der WK ein „Betrag“ von 1550 € „*abzuziehen*“ (§ 20 Abs. 4 Satz 1 – „*Sparer-Freibetrag*“). Weiterer Abzug von der Summe der Einkünfte s. § 24a.

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. Tabelle 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: StBefreiungen nach §§ 3–3b;
- ▶ *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 Land- u. Forstwirtschaft 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;
 - Sparer-Freibetrag bei Einkünften aus KapVerm. gem. § 20 Abs. 4.
 - ▷ *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 6) 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. 11).

Gegenstand der Steuerbefreiung sind idR Einkünfte, richtiger Einkunftsteile (zu diesem Begriff s. Anm. 505), und zwar auch dann, 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.

516–519 Einstweilen frei.

C. Die Zweiteilung der Einkunftsarten (Abs. 2 Nr. 1 und 2)

Schrifttum: KLEIN, EStrechtl. Ungleichartigkeiten und Ungleichwertigkeiten der Einkunftsarten, *StuW* 1951 Sp. 475; WÜRDINGER, Zur Terminologie im StRecht: Einkünfte – Einnahmen – Gewinn im EStG, *StuW* 1966 Sp. 674; TIPKE, StRecht – Chaos, Konglomerat oder System? *StuW* 1971, 2 (bes. 7–12, 14); TIPKE, Die dualistische Einkünfteermittlung nach dem EStG, in: Festschrift für Paulick, Köln 1973, 391; TIPKE, Grundstücksveräußerungen im StRecht, Köln 1974, 40–44; VON BORNHAUPT in SÖHN (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im EStRecht, Köln 1980, 160 f.; MERKENICH, Die unterschiedlichen Arten der Einkünfteermittlung im deutschen EStRecht, 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; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Köln 1993, Bd. II, 644 ff.; SCHNEIDER, Der Tatbestand der privaten Vermögensverwaltung im Einkommensteuerrecht, Heidelberg 1995; UHLÄNDER, Vermögensverluste im Privatvermögen. Der Einkünfte dualismus als Januskopf der Einkommensteuer, Berlin 1996; KANZLER, Die steuerliche Gewinnermittlung zwischen Einheit und Vielheit, *FR* 1998, 233; TIPKE/LANG, *StRecht*, 17. Aufl. Köln 2002, § 9 Rn. 181 ff.

I. Allgemeines zum Einkünfte dualismus

520 1. Überblick

Abs. 2 schafft (iVm. §§ 4–7k und §§ 8–9a) zwei verschiedene Arten der Einkünfteermittlung und damit zwei verschiedene Gruppen von Einkunftsarten. Strechtlich ist es üblich, von Gewinn- und Überschusseinkünften und allgemein vom „Dualismus“ der Einkunftsarten zu sprechen.

Jedoch weist dieser Ausdruck nach dem allgemeinen Sprachgebrauch auf ein Spannungsverhältnis hin, das indessen zwischen den beiden Einkunftsgruppen nicht besteht; sie stehen – wenigstens nach der Regelung des Abs. 2 – schlicht nebeneinander. Jedoch haben gerade die zwei unterschiedlichen Arten der Einkünfteermittlung erhebliche Folgen für die Bemessungsgrundlage der ESt. und sind Ursache für die überaus zahlreichen Rechtsstreitigkeiten, die Abgrenzungsfragen der Einkunftsarten betreffen (TIPKE/LANG, *StRecht*, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 479, erwähnen allein über 3000 BFH-Urteile, die die Abgrenzung der Einkunftsarten betreffen), s. u. zur „Bedeutung“.

Über Konkurrenz der Einkunftsarten s. Anm. 87–94; wengleich danach ein gewisser Vorrang der sog. Gewinneinkünfte (Nr. 1) gegenüber den sog. Über-

schußeinkünften (Nr. 2) besteht, so folgt er doch nicht schon gesetzessystematisch aus Abs. 2.

2. Rechtsentwicklung des Einkünfte dualismus

521

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 handelsrechtlichen Gewinnermittlung zunächst für buchführungspflichtige Kaufleute (Preuß. 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 Betriebsvermögensvergleich (EStG 1934) und
- durch Entwicklung dieses Bestandsvergleichs zu einer Gewinnermittlung aufgrund ordnungsmäßiger Buchführung (s. vor §§ 4–7 Anm. 22).

Die Rechtsentwicklung im einzelnen: Eine Abweichung von der ursprünglich einheitlich vorgesehenen *Überschußrechnung* enthielten § 21 Sächs. EStG, die EStG der Hansestädte und § 14 Preuß. 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 handelsrechtlichen 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 Land- und Forstwirtschaft und aus selbständiger Berufstätigkeit; nach der Begr. zu § 13 EStG 1925 (S. 46 = STRUTZ, EStG 1925 § 13 Anm. 3 a) deshalb, weil das StRecht der handelsrechtlichen Art der Gewinnermittlung grundsätzlich folgen müsse, also wie früher aus praktischen Gründen (glA STRUTZ aaO § 7 Anm. 7, 532), aber auch deshalb, 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“ (Begr., 40 f. = STRUTZ aaO § 7 Anm. 3). Dogmatisch wurde das EStRecht damit zwiespältig; bei einem Teil der Einkünfte beruhte es im wesentlichen auf der Reinvermögenszuwachslehre, 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 vgl. TIPKE in Festschrift Paulick aaO, 393–397 mwN und TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, Rn. 184.

Reformdiskussion: Die Ungleichmäßigkeiten in der Besteuerung, die durch den Dualismus der Einkunftsarten verursacht werden, sind Anlaß für viele Reformvorschläge der Einkommensbesteuerung. Neuere Vorschläge verzichten daher auf die Unterscheidung von Einkunftsarten (so der Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes von Paul Kirchhof u.a., DSrR 2001, 917) oder kennen nur eine Einkunftsart (wie das „Konzept einer Einfachsteuer“ von Manfred Rose u.a.); s. dazu Einführung in die Steuerreform, Anm. R 55 (Ordner 20).

522 3. Bedeutung des Einkünfte dualismus

Der wesentliche Unterschied in der Einkünfteermittlung der beiden Einkunftsgruppen liegt darin, daß (mit Ausnahme der Veräußerung von Anteilen an KapGes. iSd. § 17 und der privaten Veräußerungsgeschäfte iSd. § 23) nur bei den Gewinneinkünften *Wertänderungen des (Betriebs-)Vermögens* und damit insbes. Veräußerungsgewinne berücksichtigt werden (auch bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3, nämlich bei Realisierung). Daß dabei Wertminderungen durch *Teilwertabschreibungen* Rechnung getragen werden kann, bedeutet eine zeitliche Vorverlagerung des Verlustausweises und ändert nichts an der Unterschiedlichkeit der Einkünfteermittlung.

Ein anderer wichtiger Unterschied besteht hinsichtlich des Zeitpunkts, in dem die Einkünfte erzielt werden: Bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich 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 Überschubrechnung gem. § 4 Abs. 3 gilt dagegen das *Zu- und Abflußprinzip* des § 11 (s. Erl. dort).

Ein weiterer Unterschied wird zT – gestützt auf die unterschiedlichen Wortfassungen in § 4 Abs. 4 und § 9 Abs. 1 Satz 1 – im Umfang der als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbaren Aufwendungen erblickt.

Vgl. dagegen § 9 Anm. 23; VON BORNHAUPT, 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 u. 115 ff.).

Kritik: Die Ausführungen in der Begründung zum EStG 1925 über die Bedeutung des Vermögens bei den verschiedenen Einkunftsarten (s. weiter oben) überzeugen nicht. Im Verhältnis zur Rendite setzt der Besitzer von Kapitalvermögen und vermietetem Grundbesitz im allg. mehr Vermögen ein als der selbständig Tätige und mancher Gewerbetreibender; auch bei jenem Inhaber von Privatvermögen bildet dieses „einen wichtigen Faktor“ zur Erzielung der Einkünfte; ohne seine Anschaffung und Nutzungsüberlassung könnte der Stpfl. die Einkünfte nicht erzielen, Wertänderungen nimmt er dabei als Minderung oder Erhöhung seiner durch das Nutzungsentgelt bewirkten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Kauf.

Das Festhalten am Einkünfte dualismus ist um so fraglicher geworden, seit die Beteiligungsgrenze in § 17 Abs. 1 durch das StEntG 1999/2000/2002 zunächst auf 10 vH und dann durch das StSenkG auf 1 vH herabgesetzt und seit die „Spekulationsfristen“ des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 für Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte auf 10 Jahre und für andere WG auf 1 Jahr durch das StEntG 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 ein-

gruppiert. 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 vH und mit der Ausdehnung der „Spekulationsfrist“ gerade bei Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten auf 10 Jahre sind die ursprünglichen Rechtfertigungen obsolet geworden. Man kann nun nicht mehr von Ausnahmen vom Prinzip des Einkünftedualismus sprechen. Dieser wurde vielmehr „ein ganzes Stück abgebaut“ (TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 592). Dieser Abbau hat aber zur Folge, daß der verbleibende Rest des Einkünftedualismus nicht mehr zu rechtfertigen ist. Es gibt nun keinen sachlichen Grund mehr für die Ungleichbehandlung, die mit dem Dualismus der Einkunftsarten einhergeht.

Die Zweiteilung der Einkunftsarten berücksichtigt daher ohne einleuchtenden Grund die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit unterschiedlich (zur Kritik vgl. auch TIPKE aaO); s. auch Anm. 521. Ein Stpfl. kann jedoch nicht unter Berufung auf den Gleichheitssatz die StFreiheit des Gewinns aus der Veräußerung eines betrieblich genutzten WG geltend machen, weil Gewinne aus der Veräußerung privat genutzter WG idR nicht besteuert werden (BFH v. 1. 3. 2001 IV R 90/99, BFH/NV 2001, 904, dagegen wurde Verfassungsbeschwerde eingelegt; Aktenzeichen des BVerfG: 2 BvR 616/01).

Einstweilen frei.

523–526

II. Gewinneinkünfte (Abs. 2 Nr. 1)

527

Nr. 1 quantifiziert den Begriff der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, 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 Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1, § 5) verschiedene andere Gewinnermittlungsmethoden zu (s. u. „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 §§ 4–7 k.

► *Betriebsvermögensvergleich:* Normalform der Gewinnermittlung ist der Betriebsvermögensvergleich 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 Betriebseinnahmen und -ausgaben auch die Bewegungen bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, während bei den Einkünften iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 Anschaffung und Herstellung, Wertänderung und Veräußerung der zur Einkünftezielung eingesetzten Wirtschaftsgüter grundsätzlich unberücksichtigt bleiben.

► *Andere Methoden der Gewinnermittlung:* Die Verweisung auf §§ 4–7 k ist unvollständig; zu berücksichtigen ist auch § 9 b; bei der Veräußerung von Anteilen an

KapGes. richtet sich die Gewinnermittlung nach § 17 Abs. 2, bei Land- und Forstwirten uU nach § 13 a.

In § 14, § 14 a, § 16, § 17 u. § 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 Werbungskosten.

Zeitpunkt der Erzielung des Gewinns ist grundsätzlich das Ende des Wj. Über Zuordnung des ganzen oder zeitanteiligen Gewinns auf ein Kj. s. § 4 a Abs. 2.

528–529 Einstweilen frei.

530

III. Überschußeinkünfte (Abs. 2 Nr. 2)

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 (§ 23), von Veräußerungsgewinnen aus Anteilen an KapGes. (§ 17) und allgemein die Berücksichtigung der Anschaffungs- und Herstellungskosten während der Nutzungsdauer in Form von *Absetzungen für Abnutzung* gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 (krit. hierzu von BORNHAUPT, DStJG 3 [1980], 166 f.).

Überschußrechnung ist zwingend, ein Vermögensvergleich bei den Einkunftsarten 4–7 ausgeschlossen und damit zB eine Teilwertabschreibung bei einem vermieteten Grundstück.

Verlust, dh. ein Überschuß der Werbungskosten über die Einnahmen, ist in Nr. 2 nicht erwähnt, aber unstreitig ebenfalls gemeint, wie sich bei der Anwendung der dort erwähnten §§ 8–9 a (und § 9 b) 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 §§ 8–9 a ist auch § 9 b zu berücksichtigen (Bedeutung der umsatzsteuerlichen Vorsteuer für die Anschaffungs- und Herstellungskosten).

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 Werbungskosten. Für die zeitliche Zurechnung der einzelnen Einnahme und Ausgabe ist dagegen grundsätzlich der Zeitpunkt des Zu- oder Abfließens maßgebend, s. § 11. Auch wenn Werbungskosten 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). Ausnahme durch Verteilung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Nutzungsdauer statt des Abzugs im Jahr der Ausgabe s. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7.

531–539 Einstweilen frei.

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

A. „Summe der Einkünfte“

I. Begriff der Summe der Einkünfte

540

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.

II. Bedeutung der Summe der Einkünfte

541

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 – durch die Sätze 2–8 stark eingeschränkt – zu einem Ausgleich positiver und negativer Einkünfte, ohne daß es dazu immer einer ausdrücklichen Erwähnung des Verlustausgleichs bedürfte (s. Anm. 550).

Einstweilen frei.

542–544

III. Ermittlung der Summe der Einkünfte

545

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 (s. Tabelle 1 in Anm. 2). Die Zusammenfassung bewirkt einen Verlustausgleich zwischen den Einkunftsarten, der aber durch die sog. Mindestbesteuerung der Sätze 2–8 eingeschränkt wird (s. dazu AdV-Beschl. des BFH v. 6. 3. 2003 XI B 7/02, BStBl. II, 516). Die Sätze 2–8, die durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 mit Wirkung ab dem 1. 1. 1999 eingefügt wurden, begrenzen den Verlustausgleich zwischen den Einkunftsarten (sog. *vertikaler* Verlustausgleich), lassen aber die Verlustverrechnung innerhalb einer Einkunftsart unbegrenzt zu, auch wenn die Einkünfte aus mehreren Quellen resultieren (sog. *horizontaler* Verlustausgleich).

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 Einkünfteermittlung betreffen (s. Anm. 565).

[Anschluß Seite E 297]

„Wie Einkünfte“ zu behandeln sind folgende Beträge:

► *Nachzuversteuernder Betrag gem. § 10a*: Für einen bestimmten Personenkreis sieht § 10a eine Steuerbegünstigung für nicht entnommene Gewinne vor. Tätig dann der Stpfl. in den folgenden 3 Jahren mehr Entnahmen als Gewinne, so hat er den übersteigenden Betrag gem. § 2 Abs. 1 „dem Einkommen . . . hinzuzurechnen“. Dieser nachzuversteuernde Betrag ist dennoch gegen den Gesetzeswortlaut nicht dem Einkommen hinzuzurechnen, sondern der Summe der Einkünfte (BFH VIII R 4/72 v. 12. 12. 72, BStBl. 1973 S. 387; VIII R 70/70 v. 13. 5. 75, BStBl. S. 638).

► *Verlustabzugsbetrag nach § 2 Abs. 1 Satz 1 AIG (bis VZ 1989) bzw. § 2a Abs. 3 Satz 1 (ab VZ 1990)*: Verluste bei bestimmten, nach einem DBA befreiten Einkünften aus ausl. Betriebsstätten können auf Antrag bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abgezogen werden.

► *Hinzurechnungsbetrag nach § 2 Abs. 1 Satz 2 AIG (bis VZ 1989); § 2a Abs. 3 Satz 3 (ab VZ 1990)*: Der nach § 2 Abs. 1 Satz 1 AIG bzw. § 2a Abs. 3 Satz 1 nF abgezogene Betrag ist bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte wieder hinzuzurechnen, wenn sich ein positiver Betriebsstättengewinn, der nach einem DBA befreit ist, ergibt.

► *Hinzurechnung nach § 211 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 LAG aF*: Über Zurechnung gem. § 211 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 LAG s. Abschn. 5 Abs. 3 Satz 5 LARichtl. (Anhang 4 zu EStR 1978, BStBl. 1979 I Sondernummer 3 S. 275): Behandlung „als besondere Einkünfte“.

Bei Ehegatten, die die Zusammenveranlagung gem. § 26 b gewählt haben, wird nur *eine* Summe der Einkünfte gebildet, dh. die getrennt ermittelten Einkünfte beider Ehegatten werden zusammengerechnet. Zum Verlustausgleich bei Ehegatten s. Anm. 553.

Einstweilen frei.

546–549

B. Verlustausgleich

I. Allgemeine Erläuterungen zum Verlustausgleich

Schrifttum: *Krollmann*, Verlustausgleich und Verlustabzug, insbes. im Verhältnis zu Schachtelgewinnen, Veräußerungseinkünften und Sanierungsgewinnen, in *Felix*, Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, Stuttgart, 1958 S. 255 ff.; *Baranowski-Deselaers*, Verlustausgleich und Verlustabzug bei der ESt. und KSt, StWa. 1961 S. 204, 1962 S. 32; *Baranowski*, Verlustausgleich und EStTarifermäßigung, B. 1965 S. 1792; *Wacker*, Stl. Verluststrategien der Unternehmung, StbJb. 1975/76 S. 389; *Ritter*, Verluste – Stiefkinder des StRechts, FR 1978 S. 397; *Hellwig*, Der Verlust im StRecht, DStR 1984 S. 287, 325; *Henssler/Koch*, Nutzbar machen, stl. Verluste – eine Herausforderung für den Berater, DStR 1984 S. 155; *Schulze-Osterloh*, Gute Verluste – Böse Verluste, JbFSt. 1984/85 S. 267; *Friele/Jarosch*, Verlust im Ertrags-StRecht, Stuttgart 1985; *Gottwald*, „Windfall – profits“, Phantom oder Herausforderung an das ErtragsStRecht?, FR 1985 S. 459; *Berndt*, Verlustausgleich u. Verlustabzug, StWK Gr. 4 S. 1219 (13. 10. 86); *Kröner*, Verrechnungsbeschränkte Verluste im ErtragsStR, Wiesbaden 1986.

Schrifttum zum Verlustausgleich in Erbfällen s. ferner in Anm. 553, zum Verlustausgleich bei Auslandsbeziehungen s. Anm. 554.

1. Rechtsentwicklung der Rechtsgrundlage des Verlustausgleichs

550

Der Begriff des Verlustausgleichs (s. auch Anm. 560) geht auf Abs. 2aF zurück („nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten erge-

ben“). 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 S. 238). Der Verzicht auf ausdrückliche Erwähnung des Verlustausgleichs (als Selbstverständlichkeit entbehrlich, so *Söffing*, Inf. 1974 S. 388) bedeutet also keine materielle Änderung (*Gérard/Söffing*, FR 1974 S. 363).

551 2. Bedeutung des Verlustausgleichs

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 (so *Gottwald*, FR 1985 S. 459, 461). Mit sozialen Zwecken kann ein Verbot eines Verlustausgleichs daher nicht begründet werden (*Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. Köln 1989 S. 208; *Brandis*, FR 1983 S. 371; *ders.*, FR 1986 S. 60; *Balke*, FR 1984 S. 459). Für Abschaffung des Verlustausgleichs: *Seidl*, StuW 1987 S. 185 (uE in Unkenntnis der Liebhaberei-Rspr.). Im Schrifttum wird insbesondere die Verfassungsmäßigkeit von § 2a bezweifelt (*Vogel*, BB 1983 S. 180; *Manke*, DStZ 1984 S. 253; *Friauf*, StuW 1985 S. 308; *Krabbe*, DStJG 8 S. 83; *Jebner*, DStR 1986 S. 279). Die Begründung des Verlustausgleichsverbots in § 15 Abs. 4 mit dem Sozialzweck, herkömmliche landwirtschaftliche Betriebe zu schützen, wird als nicht ausreichend angesehen (*Tipke/Lang*, aaO S. 210; *Schulze-Osterlob*, JbFSt. 1984/85 S. 267, 287). Nach der Rspr. wird § 15 Abs. 4 als verfassungsgemäß angesehen (vgl. zuletzt BFH IV R 41/85 v. 3. 12. 87, BStBl. 1988 S. 266 mwN).

3. Geltungsbereich des Verlustausgleichs

552 a) Allgemeines zum sachlichen und persönlichen 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 unbeschr. Stpfl. in- und ausländ. Einkünfte, bei beschr. Stpfl. nur inländ. Einkünfte (s. Anm. 554 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 „Gesamttrag der Einkünfte“ vorzunehmen sind (s. Tabelle 2 in Anm. 2). Zu Einzelfragen s. Anm. 553.

553 b) Einzelfragen des persönlichen Geltungsbereichs

Ehegatten: Bei Zusammenveranlagung nach § 26 b sind bei jedem Ehegatten die Verluste nicht nur mit seinen eigenen positiven Einkünften, sondern auch mit positiven Einkünften des anderen Ehegatten auszugleichen (glA BFH IV R 288/66 v. 4. 9. 69, BStBl. S. 726; BFH VIII R 120/74 v. 23. 8. 77, BStBl. 1978 S. 8; *Hoffmann*, FR 1970 S. 71; o. V., DStZ 1970 S. 32; *Littmann*, FR 1970 S. 409). Diese Zusammenrechnung ist in der für die Eheleute günstigsten Weise vorzunehmen, da Abs. 3 keine bestimmte Reihenfolge und § 26 b Satz 2 lediglich eine Zusammenrechnung der Einkünfte der Eheleute vorschreibt (so BFH VIII R 120/74 v. 23. 8. 77, BStBl. 1978 S. 8 bestätigt durch BFH IV R 116/87 v. 6. 7. 89, BStBl. S. 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 IV R 116/87, aaO).

Erbe: Der Erbe kann den mangels positiver Einkünfte nicht ausgeschöpften Verlostausgleich des Erblassers bei seiner EStVeranlagung für das Jahr des Erbfalls geltend machen (so BFH I R 126/70 v. 17. 5. 72, BStBl. S. 621 gg. FG Hamb. v. 30. 1. 70, EFG S. 488; Abschn. 115 Abs. 1 Satz 3 EStR 1987).

Kritik: Es gibt aber kein vererbliches Institut des Verlostausgleichs, 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 Verlostausgleichs 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 außer FG Hamb., aaO FG Nürnberg v. 18. 11. 69, EFG 1970 S. 112, rkr.; OFD Düssel., aaO; Littmann, DStR 1972 S. 508 u. FR 1972 S. 521; Keuke, StuW 1973 S. 84; Kapp/Ebeling, Hdb. der Erbgemeinschaft, Köln 1972 ff. III 80.1; Traskalik, StuW 1979 S. 97 Ring, DStZ 1981 S. 24; „keine einkstl. Seelenwanderung“, keine Ausweitung des § 24 Nr. 2; Tipke/Lang StRecht, 12. Aufl. Köln 1989 S. 209; Heidemann, Inf. 1987 S. 314. Vgl. auch BFH I R 100/71 v. 28. 3. 73 (BStBl. S. 544): Der gewerbetreibende Erblasser ist auch bei abweichendem Wj. mit dem bis zu seinem Todestag angefallenen Gewinn zu veranlagern; die Rspr., nach der der Erbe in die Rechtsstellung des Erblassers eintritt, „hat nie Besteuerungssachverhalte, die bereits in der Person des Erblassers verwirklicht waren, dem Erben zugerechnet“.

UE kann man allenfalls mit BFH I R 126/70 aaO sagen, man müsse den Verlostausgleich zulassen, da die Vererblichkeit des Verlostausgleichs nach § 10 d anerkannt worden sei. Aber auch letzteres ist angreifbar (s. § 10 d Anm. 119). Folgt man dem BFH, so muß der Ausgleich von Verlusten des Erblassers mit positiven Einkünften des Erben auch dann zulässig sein, wenn der Erbe wegen *Nachlasskonkurses* für die Schulden des Erblassers nicht haftet (aA zum Verlostabzug BFH VI 66/59 U v. 17. 2. 61, BStBl. S. 230); denn die These von der Fortsetzung der Rechtsstellung des Erblassers durch den Erben hängt nicht von der Schuldenhaftung ab (s. auch § 10 d Anm. 104), und der Konkurs eines Stpfl. unterbricht nicht die Einkunftsermittlung für den VZ, s. u. „Konkurs“.

Konkurs: Mit der Eröffnung des Konkursverfahrens verliert der Gemeinschuldner zwar das Verwaltungs- und Verfügungsrecht an den zur Konkursmasse gehörenden Gegenständen. Er bleibt jedoch Träger der (positiven und negativen) Einkünfte (s. § 1 Anm. 16) und kann deshalb betriebliche Verluste, die er vor dem Konkursverfahren und während dieses Verfahrens erlitten hat, mit positiven Einkünften des gleichen VZ ausgleichen, dh. der betriebliche Verlust ist grundsätzlich in vollem Umfang ausgleichbar.

GIA BFH IV 210/62 S v. 7. 11. 63, BStBl. 1964 S. 70; IV R 288/66 v. 4. 9. 69, BStBl. S. 726; VIII R 23/67 v. 12. 9. 72, BStBl. S. 946; Abschn. 115 Abs. 1 EStR 1978.

Es kommt nicht darauf an, ob der Verlust vom Stpfl. wirtschaftlich getragen wurde.

GIA FG München v. 24. 10. 66, EFG 1967 S. 166, bestät. durch BFH IV R 288/66 v. 4. 9. 69, aaO; vgl. hierzu Frotscher, Steuern im Konkurs, 2. Aufl. Heidelberg. 1983 S. 48 f.; Fricke, DStR 1966 S. 22; o. V., DStZ 1970 S. 32; Littmann, FR 1970 S. 409. AA BFH VI 66/59 U v.

17. 2. 61, BStBl. S. 230; RFH v. 5. 2. 36, RStBl. S. 555; v. 22. 6. 38, RStBl. S. 669; v. 26. 4. 39, StuW Nr. 317; *Flume*, in „50 Jahre Dt. Finanzgerichtsbarkeit“, Bonn 1968 S. 97; *Keuk*, StbJb. 1973/74 S. 366–373; s. auch § 10 d Anm. 103.

Mitunternehmer: Sein Anteil am gesondert festgestellten Verlust der Mitunternehmenschaft ist zunächst mit den positiven Teilen seiner Einkünfte aus Gewerbebetrieb und mit seinen übrigen Einkünften auszugleichen. Über Bindung an die gesonderte Feststellung s. Anm. 558.

Vorerbe: Ist ihm der Verlust eines zur Erbmasse gehörenden Betriebs oder der Werbungskostenüberschuß eines zur Erbmasse gehörenden Wirtschaftsguts des Privatvermögens zuzurechnen, so folgt daraus der Ausgleich solcher Verluste mit seinen positiven Einkünften.

554 c) Verlustausgleich bei Auslandsbeziehungen

Schrifttum: *H. Vogel*, AWD BB 1958 S. 42, StbJb. 1962/63 S. 273 f.; *Kiehne*, AWD BB 1967 S. 187; *Freudling*, AWD BB 1969 S. 108, 1971 S. 34, 1972 S. 287, 1973 S. 611, RIW/AWD 1976 S. 89, 644, 1979 S. 33; *Knauer*, Verlustausgl. u. Doppelbesteuerungsabk., StuW 1964 Sp. 155; *Baranowski*, Verlustausgl. bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabk., B 1965 S. 1794; *Helmer*, Zur Berücks. ausländ. Verluste bei der EinkBesteuerung, B 1967 S. 1695; *Plückebaum*, Inf. 1967 S. 172; *Hellwig*, DStR 1970 S. 463 (zu BFH I B 50/68, I B 3/69 v. 11. 3. 70); *Bellstedt*, Die Besteuerung internat. verflochtener Gesellschaften, 3. Aufl. Köln 1973 S. 238–240; *Niederlich*, Die Verlustverrechnung in einer internat. deutschen Unternehmung, Diss. Hamb. 1975; *Hellwig*, Die Verlustproblematik bei Auslandsbeziehungen, StbJb. 1976/77 S. 427; *Oswald*, Ausgleich inländ. Einkünfte mit ausländ. Verlusten, BP 1978 S. 184 = RWP 1980 S. 1147; dazu *Görtz*, BP 1978 S. 285; *Ritter*, Verlustausgl. über die Grenze, FR 1978 S. 401; *Laule*, Verlustausgl. über die Grenze, IWB 10 Gr. 2 S. 445 (25. 8. 79); *Neyer*, Direkter und indirekter Verlustausgleich im grenzüberschreitenden Unternehmen, DStR 1983 S. 162; *Krabbe*, Verlustberücksichtigung bei Auslandseinkünften, in *K. Vogel* (Hrsg.), Grundfragen des Internat. StRechts, Köln 1985 S. 79.

Beschränkt Steuerpflichtige: Grundsätzlich ist bei beschr. Stpfl. § 2 anzuwenden und daher ein Verlustausgleich durchzuführen. Das ergibt sich aus der Zulassung des Verlustabzugs in § 50 Abs. 1 Satz 3 und durch Umkehrschluß aus dem teilweisen Ausschluß des Verlustausgleichs in § 50 Abs. 2 (zu letzterer Vorschrift s. § 50 Anm. 75–100). War der Stpfl. während eines VZ *zeitweise unbeschr. und zeitweise beschr. stpfl.*, so sind zwei Veranlagungen durchzuführen; ein Verlust des einen Zeitraums kann uE nicht mit positiven Einkünften des anderen Zeitraums ausgeglichen werden, da der Fall so behandelt wird, als würden zwei verschiedene Stpfl. veranlagt; s. Anm. 625 (glA Abschn. 227 Abs. 1 Satz 1 EStR 1955 ff.; *Mienert*, IWB 3 Gr. 3 S. 511, 25. 7. 77).

Unbeschränkt Steuerpflichtige: Nach der Rspr. kommt es darauf an, ob ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Freistellungsmethode besteht (vgl. Einf. ESt Anm. 103). Eine besondere Regelung enthält § 2 AuslInvG. Im einzelnen:

► **Fehlen eines Doppelbesteuerungsabkommens oder Bestehen eines DBA 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 dann, wenn die auf die ausländ. Einkünfte entfallende, der inländ. ESt. entsprechende Steuer nach § 34 c 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 § 32 b, s. weiter unten) 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. StRecht nicht auswirken.

So (mit uE zutreffender Begründung) BFH I B 50/68, I B 3/69 v. 11. 3. 70, BStBl. S. 569 mwN; I R 128/70 v. 23. 3. 72, BStBl. S. 948; I R 59/71 v. 28. 3. 73, BStBl. S. 531; I R 1/73 v. 20. 11. 74, Slg. Bd. 114 S. 530 = HFR 1955 S. 276; I R 150/73 v. 25. 2. 76, BStBl. S. 454; allg. auch I 26/64 v. 25. 10. 66, BStBl. 1967 S. 92 Abschn. IV; RFH v. 26. 6. 35, RStBl. S. 1358; v. 21. 10. 36, RStBl. 1937 S. 424; FG Berlin v. 27. 6. 69, EFG 1970 S. 59, rkr. S. auch Anm. 561 über Verluste in der DDR und in Berlin-Ost. – AA bes. *Freudling, Knauer und Kiehne*, aaO.

Über Auswirkung ausländischer Verluste trotz DBA mit Freistellungsmethode auf die inländ. Besteuerung wegen eines *Progressionsvorbehalts* s. § 32 b Anm. 32. § 2 AIG aF (bis VZ 1989) u. § 2 a Abs. 3 Satz 1 (ab VZ 1990) mildern bei einem Teil der Einkunftsarten das oben erwähnte Verbot eines Verlustrausgleichs, und zwar bei Einkünften „aus einer in einem ausländischen Staat belegenen Betriebsstätte“.

4. Verhältnis zu anderen Vorschriften

a) Verhältnis des Verlustrausgleichs zum Verlustabzug

555

Der Verlustrausgleich geht dem Verlustabzug vor; denn erst soweit Verluste „bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden“ (§ 10 d), ist ihr Abzug in einem anderen VZ zulässig.

Zur Rechtslage bis VZ 1974 einschl. s. § 10 d Anm. 233.

b) Verhältnis von Steuerbefreiungen zum Verlustrausgleich

556

Steuerfreie Einnahmen und steuerfreie 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 steuerbefreiten Einnahmen und Einkünfte bleiben beim Verlustrausgleich unberücksichtigt:

- *Stfreie Einnahmen iS der §§ 3–3b* (BFH I 41/58 S v. 28. 7. 59, BStBl. S. 366 zu § 3 a);
- *stfreie Sanierungsgewinne*, s. § 3 Nr. 66 (früher BFH GrS 2/67 v. 15. 7. 68, BStBl. S. 666; VI R 41/66 v. 27. 9. 68, BStBl. 1969 S. 102);
- *früher stfreie Schachtelgewinne* (§ 9 aF KStG; BFH I 276/61 S v. 3. 7. 63, BStBl. S. 464);
- *stfreie Veräußerungsgewinne* (§§ 16 Abs. 4, 14 Satz 2, 14 a Abs. 1 u. 4, 18 Abs. 3 Satz 2, 17 Abs. 3).

BFH VIII R 147/71 v. 16. 12. 75, BStBl. 1976 S. 360 mwN; FG Münster v. 30. 1. 75, EFG S. 204, bestät.; FinVerw., Erlasse v. 9. 8. 76, StEK EStG § 2 Nr. 25 = B S. 1647 u. 1697 = BB S. 1162 = DStR S. 551 = EDStZ S. 290 = FR S. 453; *Mutze*, B 1975 S. 567 f.; s. auch § 16 Anm. 455). Gegenteilige ältere Rspr. ist überholt.

c) Verhältnis des Verlustrausgleichs zu Tarifiermäßigungen

557

Grundsatz: Tarifiermäßigungen (bes. nach §§ 34, 34 b) beeinflussen grundsätzlich nicht die Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (vgl. Abs. 3 mit Abs. 6). Tarifiermäßigt zu besteuernde Einkünfte sind daher ungeachtet der Begünstigung in den Verlustrausgleich 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. *Schmidt/Seeger*, VIII. § 34 Anm. 22 c; aA *Publ*, B 1988 S. 791). 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).

GLA OFH VI 3/46 S v. 16. 4. 47, StuW Nr. 6 (vgl. *Schmidt/Seeger*, VIII. § 34 Anm. 22 c; aA *Publ*, B 1988 S. 791); BFH IV 617/56 U v. 25. 6. 59, BStBl. S. 404; IV 223/585 S v. 17. 12. 59, BStBl. 1960 S. 72; IV 299/65 v. 29. 7. 66, BStBl. S. 544; Abschn. 197 Abs. 1 EStR 1955 ff.; s. auch § 34 Anm. 20 c.

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. § 10 d verlangen.

Einzelfragen:

► *Unterschiedlich tarifbegünstigte Einkünfte:* Erzielt ein Stpfl. verschieden tarifbegünstigte Einkünfte, so ist der Verlustausgleich zuerst mit den jeweils höher besteuerten Einkünften vorzunehmen (*Schmidt/Seeger*, VIII. § 34 Anm. 12).

► *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. §§ 24 a, 24 b, 34 c Abs. 2 und 3) sowie die weiteren Abzüge gem. Abs. 4 (insbesondere Sonderausgaben) zuerst von den voll stpfl. und erst danach von den am höchsten zu steuernden tarifiermäßigten Einkünften abzuziehen (BFH IV 617/56 U v. 25. 6. 59, BStBl. S. 404; Abschn. 197 Abs. 3 Satz 1 EStR 1987). Der Freibetrag nach § 13 Abs. 3 ist zunächst von anderen nicht begünstigten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft abzuziehen (Abschn. 197 Abs. 3 Satz 2 EStR 1987).

► *Entlohnung bzw. Vergütung (ab VZ 1990) für eine mehrjährige Tätigkeit:*

▷ *Bis einschl. VZ 1989:* Die Entlohnung kann zum Zweck der EStVeranlagung auf mehrere Jahre verteilt werden (s. § 34 Abs. 3). Die Verteilung erfolgt aber nur rechnerisch; die Entlohnung bleibt eine Einnahme desjenigen Jahrs, in dem sie zufließt, und ist daher (nachdem sonstige, normal besteuerte positive Einkünfte mit Verlusten ausgeglichen worden sind, s. weiter oben) mit den Verlusten jenes Jahrs auszugleichen, auch wenn dadurch die Begünstigung des § 34 Abs. 3 aF und ein Verlustabzug gem. § 10 d entfallen (BFH VI 9/58 U v. 6. 11. 59, BStBl. 1960 S. 47); nur soweit danach ein nicht ausgeglichener Betrag verbleibt, ist auf ihn (nach Ermittlung des zu versteuernden Einkommensbetrags) § 34 Abs. 3 anzuwenden.

▷ *Ab VZ 1990* gilt die sog. Multiplikatormethode, dh. die auf ein Drittel der Vergütung für mehrjährige Tätigkeit entfallende Steuer wird mit 3 multipliziert. Dies bewirkt, daß sich ein durch Verlustausgleich günstigerer Steuertarif dreifach auswirkt. Ist ein „verbleibendes zu versteuerndes Einkommen“ (§ 34 Abs. 3) negativ, so bleibt der dreifache Betrag steuerfrei (s. *Publ*, B 1988 S. 1921).

558 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 grundsätzlich von Amts wegen vorzunehmen (aA *Wacke*, StbJb. 1975/76 S. 395), zB auch dann, wenn das FA statt eines vom Stpfl. angegebenen positiven Betrags einer Einkunftsart einen negativen Betrag ermittelt. Verlustausgleich von Amts wegen muß uE auch erfolgen, wenn ein *Arbeitnehmer Veranlagung beantragt* (§ 46 Abs. 2 Nr. 7 oder Nr. 8 Buchst. a, c oder d), ohne ausdrücklich auch die Veranlagung wegen eines Verlustes bei einer anderen Einkunftsart (§ 46 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. b) zu beantragen. Unterläßt es der ArbN, 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 § 10 d ist der Verlust insoweit als verbraucht anzusehen, als er bei einem Verlustausgleich iS des § 2 Abs. 2 Satz 1 aF (jetzt Abs. 3) hätte ausgeglichen werden können (BFH IV 266/54 U v. 1. 12. 55, BStBl. 1956 S. 41).

Mitunternehmer: Ist der Stpfl. an einer Mitunternehmerschaft beteiligt und hat das BetriebsFA einen Verlust aus Gewerbebetrieb gesondert festgestellt, so bindet 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 ESt-Veranlagungen, die auf der ursprünglichen Feststellung beruhen, zu ändern (BFH VI 67/60 U v. 17. 3. 61, BStBl. S. 427). Entsprechendes gilt, wenn der Stpfl. an anderen gesondert festzustellenden (negativen) Einkünften (s. § 180 AO) beteiligt ist. Über die Berechnung des ausgleichbaren Verlusts, wenn ein Einzelkaufmann sein Unternehmen unter den Buchwerten in eine Personengesellschaft einbringt, vgl. BFH IV 625/54 U v. 2. 2. 56, BStBl. S. 124.

Einstweilen frei.

559

II. Begriff und Durchführung des Verlustausgleichs

1. Begriff des Verlustausgleichs

560

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 über mehrere Einkunftsquellen der gleichen Einkunftsart);
- ▷ *vertikaler Verlustausgleich:* Ausgleich positiver und negativer Ergebnisse der verschiedenen Einkunftsarten bei ihrer Zusammenfassung zur „Summe der Einkünfte“ (s. auch Anm. 545) und weiterer Verlustausgleich infolge von Zu- und Absetzungen bei der rechnerischen Weiterentwicklung von der Summe der Einkünfte zum „Gesamtbetrag der Einkünfte“ (s. Tabelle 2 in Anm. 2).

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 (über Einkunftsteile s. Anm. 505).

Im EStG wird die Bezeichnung „Verlust“ unterschiedlich verwendet. Es wird damit bezeichnet: In § 15 Abs. 4 und § 15 a das negative Betriebsergebnis einer einzelnen Einkunftsquelle, in § 23 Abs. 4 der Werbungskostenüberschuß bei Spekulationsgeschäften, ebenfalls bei einer einzelnen Einkunftsquelle (innerhalb der Einkunftsart des § 2 Abs. 1 Nr. 7) in § 46 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. b der negative Betrag sowohl einer ganzen Einkunftsart als auch mehrerer Einkunftsarten; in § 10 d der negative Saldo des Gesamtbetrags der Einkünfte. § 39 a Abs. 1 Nr. 5 (bis einschl. VZ 1989: Abs. 6) spricht dagegen von einem „Betrag der negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“.

„Ausgleichbar“ sind alle Verluste, die bei der Einkunftsermittlung zu berücksichtigen sind, also auch solche, die nicht bei der laufenden Einkunftszerlegung entstehen. Geht zB ein Gewerbetreibender von der Überschubrechnung iSd § 4 Abs. 3 zum Bestandsvergleich iS des § 4 Abs. 1 oder § 5 über und führen die wegen dieses *Wechsels der Gewinnermittlungsart* vorzunehmenden Zu- und Abrechnungen (s. näher § 4 Anm. 103) bei Überwiegen der Abrechnungen zu einem Verlust bzw. erhöhen sie einen schon bilanzmäßig vorhandenen Verlust, so ist dieser in voller Höhe ausgleichbar. Das gleiche gilt ggf. für den Übergang vom Bestandsvergleich zur Überschubrechnung (s. § 4 Anm. 108). Ausgleichbar sind andererseits auch nur die bei der Einkunftsermittlung zu berücksichtigenden Verluste, nicht zB solche aus Liebhaberei (s. Anm. 428). Ferner ist bei einigen, grundsätzlich in die Einkunftsermittlung fallenden Verlusten ein Verlustausgleich gesetzlich ausgeschlossen, s. Anm. 561. – Ob der Stpfl. in der *Handelsbilanz* einen Verlust ausweist oder ihn aus einer *versteuerten Rücklage* abdeckt, ist steuerlich unbeachtlich.

561 2. Ausschluß des Verlustausgleichs

Ein Verlustausgleich ist unzulässig:

- *Bei Verlusten außerhalb der sieben Einkunftsarten des EStG*, zB bei Liebhaberei und bei unberücksichtigt bleibender Wertminderung privater Wirtschaftsgüter;
- *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. 41, RStBl. 1942 S. 363). Es gibt derzeit folgende gesetzliche Verbote des Verlustausgleichs (Einzelheiten s. § 10 d Anm. 55–71):

- ▶ § 2 a: Bestimmte, in § 2 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–4 erwähnte, negative ausl. Einkünfte sind vom Verlustausgleich ausgeschlossen. Sie dürfen aber mit ausl. Einkünften der jeweils selben Art und aus demselben Staat ausgeglichen werden (§ 2 a Abs. 1 Satz 1). Der Ausschluß des Verlustausgleichs gilt nicht bei Verlusten aus sog. aktiven gewerblichen Auslandsbetriebsstätten iSv. § 2 a Abs. 2.
- ▶ § 15 Abs. 4: Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung können nur mit positiven Einkünften aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung ausgeglichen werden.
- ▶ § 22 Nr. 2 iVm. § 23 Abs. 4: Negative Einkünfte aus Spekulationsgeschäften können nur mit Gewinnen aus Spekulationsgeschäften ausgeglichen werden (vgl. auch § 10 d Anm. 56).
- ▶ § 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 u. § 40 a Abs. 4: Pauschal besteuert Arbeitslohn ist nicht in eine ESt.-Veranlagung einzubeziehen. Daraus folgt, daß bei negativen Einkünften dieser Art auch ein Verlostausgleich ausgeschlossen ist (vgl. § 10 d Anm. 60).
- ▶ § 46 a (bis VZ 1989): Bei Kapitalerträgen nach § 43 Abs. 1 Nr. 6 (Zinsen aus bestimmten vor dem 1. 1. 55 ausgegebenen Anleihen) konnte auf Antrag Veranlagung erfolgen. Geschah dies nicht, so kam es zu einem Verlostausgleichs- und Abzugsverbot.
- ▶ § 50 Abs. 2: Beschr. Stpfl. dürfen bei Einkünften, die dem Steuerabzug unterliegen, und Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 u. 7 keinen Verlostausgleich vornehmen, da die Abzugssteuern Abgeltungswirkung haben. § 50 Abs. 2 ist bei der Bildung der Summe der Einkünfte nach § 2 AG GrenzG NL nicht anwendbar, so daß auch Verlose aus einem im Ausland belegenen selbstgenutzten Einfamilienhaus abzuziehen sind (BFH I R 222/82 v. 12. 11. 86, BStBl. 1987 S. 256).
- ▶ § 50 Abs. 5: Aus der Abgeltungswirkung des Steuerabzugs (§ 50 Abs. 5 Satz 1) folgt, daß nicht nur die in § 50 Abs. 2 erwähnten positiven Einkünfte vom Verlostausgleich ausgeschlossen sind, sondern auch abzugsstpfl. Einkünfte, die negativ sind (vgl. § 50 Anm. 86).

Nichtbesteuerung bestimmter Einkünfte:

- ▶ § 3 Nr. 63: Unter „Einkünften“ iSv. § 3 Nr. 63 sind auch negative Ergebnisse zu verstehen (vgl. Anm. 503), so daß auch Verlose (zB Enteignungsverlose im Rahmen der Einkunftsarten Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständige Arbeit) nicht mit positiven Einkünften ausgeglichen werden können (BFH I R 165/74 v. 23. 6. 76, BStBl. S. 676).
- ▶ *Verlose, die in einem ausl. Staat entstanden sind*, wenn das Besteuerungsrecht durch Doppelbesteuerungsabkommen dem ausl. Staat für diese Art von Einkünften zugewiesen wurde (Einzelheiten s. Anm. 554).

Mittelbarer Ausschluß des Verlostausgleichs erfolgt durch Vorschriften, die das Entstehen von Verlosen auf der Ebene der Einkünfteermittlung bei den einzelnen Einkunftsarten verhindern.

- ▶ *Begrenzung des Werbungskostenpauschbetrages*, § 9 a Satz 2 (s. § 9 a Anm. 40–42);
- ▶ *Früher: Begrenzung des Schuldzinsabzugs gem. § 21 a Abs. 3 Nr. 1* (bis VZ 1989);
- ▶ *Früher: Verlustklauseln* in § 7 a Abs. 6 aF, § 14 Abs. 6, § 14 a Abs. 8, § 14 b Abs. 4 BerlinFG aF; § 82 f Abs. 5 EStDV aF; § 2 Abs. 2 EntwHilfeStG aF, § 3 Abs. 3 ZonenRFG, alle aufgehoben durch ÄndG v. 20. 8. 80, s. Erl. in § 7 a Anm. 92–106. Diese Klauseln verhinderten das Entstehen von Verlosen durch die Inanspruchnahme von erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen.
- ▶ *Früher: § 13 a aF*: Bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen bei Land- und Forstwirtschaft konnten Verlose aus Sondernutzungen (§ 13 a Abs. 6 aF) nicht durch einen Abschlag von dem nach Durchschnittssätzen ermittelten Gewinn zu einem Verlost führen (BFH IV R 57/79 v. 18. 3. 82, BStBl. S. 549), anders bei § 13 a ab Wj, die nach dem 30. 6. 80 beginnen, s. § 10 d Anm. 75, vor § 13 Anm. 31, § 13 a Anm. 132.

3. Durchführung des Verlostausgleichs

562

Der Verlostausgleich bildet keine „Berechtigung“ (aA OFD Düss. v. 21. 2. 63, StEK EStG § 10 d Nr. 1), er ist auch nicht „geltend zu machen“ (aA BFH I R 126/70 v. 17. 5. 72, BStBl. S. 621, s. dazu weiter unten „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. 550).

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. 74, EFG S. 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. § 10 d).

Reihenfolge: Die Durchführung des Verlustausgleichs ist identisch mit der Durchführung der Einkunftsermittlung bei den einzelnen Einkunftsarten, der Summe der Einkünfte und des Gesamtbetrags der Einkünfte (s. Anm. 560) für ein einzelnes Kj. und geschieht daher in dieser Reihenfolge (zur Ausnahme bei tarifbegünstigten Einkünften s. Anm. 557). 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. 44, RStBl. S. 731; BFH IV 115/57 U v. 8. 5. 58, BStBl. S. 350; VIII R 40/68 v. 28. 11. 72, BStBl. 1973 S. 385; VIII R 209/72 v. 3. 6. 75, BStBl. S. 698). Sodann sind die positiven und negativen Ergebnisse der verschiedenen Einkunftsarten zusammenzufassen zur „Summe der Einkünfte“ (BFH VI 122/60 U v. 4. 11. 60, BStBl. 1961 S. 6 und IV R 188/71 v. 18. 12. 75, BStBl. 1976 S. 248: ohne daß dabei bereits Sonderausgaben abgezogen werden), und es ist durch die gesetzlich vorgeschriebenen weiteren Zu- und Absetzungen der Gesamtbetrag der Einkünfte zu ermitteln (vertikaler Verlustausgleich, s. auch Anm. 560).

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 Sonderausgaben, Freibeträge usw. zu einem zu versteuernden Einkommensbetrag führt, aus dem nach der EStTabelle keine Steuer anfällt.

563, 564 Einstweilen frei.

565

C. „Gesamtbetrag der Einkünfte“

Abs. 3 definiert den Begriff „Gesamtbetrag der Einkünfte“ als Ergebnis des Rechenvorgangs Summe der Einkünfte (s. Anm. 545) abzüglich der in Abs. 3 angegebenen Beträge. Die Aufzählung ist jedoch unvollständig; über weitere Zu- und Absetzungen s. unten (kein redaktionelles Versehen des Gesetzgebers; vgl. *Söffing*, FR 1978 S. 191). Für Verzicht auf den Begriff „Gesamtbetrag der Einkünfte“ (ohne auf die vorstehenden Vorschriften einzugehen) *Lang*, StuW 1974 S. 305.

Bedeutung hat die Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte

- nach § 10 b für die Höhe abziehbarer Spenden;
- nach § 33 Abs. 3 für den zumutbaren Eigenanteil außergewöhnlicher Belastungen;
- nach § 33 a Abs. 3 für die Abziehbarkeit außergewöhnlicher Belastungen;
- nach § 34 c Abs. 1 EStG und § 12 Abs. 2 AStG für die Anrechnung ausländischer ESt.;

- nach § 25 Abs. 1 BerlinFG für die Ermäßigung der ESt. von Stpfl. in Berlin (West);
- für die Aufteilung gem. § 25 Abs. 3 Satz 2 BerlinFG (BFH v. 3. 7. 1987 VI R 218/84, BStBl. I, 666);
- nach § 4 Nr. 3 ErfVO für die Ermäßigung der ESt. bei Erfindern (bis VZ 1988).

Der Gesamtbetrag der Einkünfte ist ferner Ausgangsgröße für die Vornahme weiterer Abzüge nach Abs. 4 (s. Tabelle 3 Anm. 2).

Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte: Abziehbar sind:

▶ *Altersentlastungsbetrag gem. § 24 a:* Der im Zuge der EStReform 1975 eingefügte § 24 a soll der Harmonisierung der Besteuerung im Alter bezogener Einkünfte dienen, vgl. § 24 a Anm. 3. Die Vorschrift erlaubt den Abzug von 40 vH des Arbeitslohns und der positiven Summe der Einkünfte, die nicht solche aus nichtselbständiger Arbeit sind, höchstens jedoch DM 3000 (ab VZ 1990: DM 3720) vom Gesamtbetrag der Einkünfte. Die Erwähnung der Summe der positiven Einkünfte in § 24 a ist nur von Bedeutung für die Bemessungsgrundlage des Altersentlastungsbetrags, schließt aber nicht einen Verlustausgleich mit negativen Einkünften aus (vgl. § 24 a Anm. 19).

▶ *Ausbildungsplatz-Abzugsbetrag gem. § 24 b:* Mit dem Ausbildungsplatz-Abzugsbetrag sollen finanzielle Hilfen, die Unternehmen bis 31. 12. 1990 für die Schaffung von Ausbildungsplätzen erhalten, steuerfrei gestellt werden. Dies hätte auch durch eine Steuerbefreiung gem. § 3 erreicht werden können, dann wären allerdings die mit der Schaffung der Arbeitsplätze zusammenhängenden Betriebsausgaben gem. § 3 c vom Abzug ausgeschlossen worden. Deshalb wurde der Weg über einen Abzug von der Summe der Einkünfte gewählt (vgl. § 24 b Anm. 3 a E).

▶ *Abzug ausl. Steuern gem. § 34 c Abs. 2 u. 3:* Sind unbeschr. Stpfl. mit ausl. Einkünften bereits im Ausland zu einer Einkommensteuer herangezogen worden, so können sie entweder die ausl. Steuer auf die deutsche Steuer anrechnen lassen (§ 34 c Abs. 1) oder auf Antrag gem. § 34 c Abs. 2 u. 3. die im Ausland gezahlte Steuer vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehen. Durch den Abzug wird die Bemessungsgrundlage der Steuer gekürzt. Die Abzugsmethode ist vor allem dann günstiger, wenn im Inland Verluste entstanden sind, bei denen sich eine Anrechnung der Auslandssteuer auf die deutsche Steuer nicht auswirkt, oder bei hohen Auslandssteuern. Bei Verlusten wird durch den Abzug bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte die steuerliche Auswirkung der ausl. Steuer über § 10 d (Verlustabzug) sichergestellt.

▶ *Freibetrag für Land- und Forstwirte nach § 13 Abs. 3:* Dieser Freibetrag in Höhe von DM 2000 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 Land- und Fortwirtschaft abgezogen werden müßte. Diese Einordnung wird darauf zurückgeführt, daß der Begriff der Summe der Einkünfte vor dem EStG 1975 noch nicht existierte (s. Anm. 540). Deshalb soll der Freibetrag nach *Littmann/Bitz/Meincke*, XV. § 2 Anm. 145 schon bei der Ermittlung der Einkünfte berücksichtigt werden.

▶ *§ 40 Abs. 4 Satz 5 KAGG:* Für Ausschüttungen auf Anteilsscheine an einem Wertpapiersondervermögen wird in § 40 Abs. 4 KAGG auf § 34 c verwiesen, so daß auch ausl. Steuer, die auf diese Ausschüttung entfällt, auf Antrag bei der Er-

mittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte gem. § 34 c Abs. 2 und 3 abgezogen werden kann.

► § 19 Abs. 1 Satz 4 AuslInvestmG: Bei Ausschüttungen auf ausl. Investmentanteile kann auf ausl. Steuern § 34 c angewandt werden, so daß auf Antrag ein Abzug dieser Steuern gem. § 34 c Abs. 2 und 3 bei Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte in Betracht kommen kann (s.o.).

566–799 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 4: Einkommen

A. Begriff des Einkommens

800

Schrifttum: BAYER/MÜLLER, Das Einkommen – der Steuergegenstand des EStRechts?, BB 1978, 1; GILOY, Vieldeutige Einkommensbegriffe, 1978; BIERGANS/STOCKINGER, Zum Einkommensbegriff, FR 1982, 1; HACKMANN, Die Bestimmung des steuerrechtlichen Einkommensbegriffs aus finanzwissenschaftlicher Sicht in v. HANSMEYER (Hrsg.), Staatsfinanzierung im Wandel, 1983, 661; BRANDIS, Einkommen als Rechtsbegriff, StuW 1987, 289; FRANZ, Einkommensbegriffe im Steuer- u. Sozialrecht, StuW 1988, 17; BURGER, Der Einkommensbegriff im öffentlichen Schuldrecht, Berlin 1991; LEHNER, Einkommensteuerrecht u. Sozialhilferecht, Tübingen 1993; Gutachten der Experten-Kommission „Alternative Steuer-Transfer-Systeme“, Probleme einer Integration von Einkommensbesteuerung u. steuerfinanzierten Sozialleistungen, BMF-Schriftenreihe 59, Bonn 1996.

Weiteres, älteres Schrifttum s. Einf. ESt. Anm. 9.

Das EStG verzichtet darauf, den Begriff „Einkommen“ in 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 Rechenvorgangs ein als „Einkommen“ bezeichneter Betrag abgeleitet wird. Dieser Rechenvorgang

Gesamtbetrag der Einkünfte

./. Abzüge

= Einkommen

wird in Abs. 4 einerseits unvollständig angegeben (s. Tabelle 2 in Anm. 2); andererseits hat nur die Erwähnung der Sonderausgaben (§§ 10–10 c) und der Quasi-Sonderausgaben (§§ 10 e–10 i) normative Bedeutung, weil in §§ 10 c u. §§ 10 e–10 i nicht angegeben wird, an welcher Stelle des in Abs. 1–5 angegebenen Rechenvorgangs die (Quasi-)Sonderausgaben abzuziehen sind, während die außergewöhnlichen Belastungen (§§ 33–33 b) „vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen“ werden. Besonderheiten gelten für das zuzurechnende Einkommen nach § 15 Abs. 1 AStG (zu Einzelheiten s. SCHAUMBURG, Intern. Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 1998, § 11).

Einstweilen frei.

801–802

B. Bedeutung des Einkommensbegriffs

803

Bedeutung im System des EStG: Der Begriff hat nicht die zentrale Bedeutung, die in einem „Einkommensteuergesetz“ zu vermuten ist. Wie in Anm. 800 erwähnt, steht der Begriff in § 2 innerhalb eines Rechenvorgangs. Der Begriff „Einkommen“ steht dagegen nicht für den Besteuerungsgegenstand der ESt. (dazu s. Anm. 51). 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 „Einkom-

men“ 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 grundsätzlich im gleichen Sinn auszuulegen).

Bedeutung für die Unterscheidung zwischen Einkunftsermittlung und Einkunftsverwendung (s. auch Anm. 59): Man könnte erwarten, daß nach der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (Abs. 1–3), 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 u. 10c sowie §§ 33–33b ist dies der Fall. § 10d betrifft dagegen einen mehrjährigen Ausgleich der Einkünfte; § 10e u. § 10i fördern die private Vermögensbildung bei Wohneigentum; § 10f begünstigt zu eigenen Wohnzwecken genutzte Baudenkmale sowie Gebäude in Sanierungsgebieten u. städtebaul. Entwicklungsbereichen; § 10g begünstigt die Nutzung schutzwürdiger Kulturgüter; § 10h unterstützt das Zusammenleben mehrerer Generationen; § 2a Abs. 3 Satz 2 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, s. auch Tabellen 2 u. 3 in Anm. 2). Die geringe Bedeutung des Einkommensbegriffs (s. o.) 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).

804 Einstweilen frei.

805 C. Ermittlung des Einkommens

Über Ermittlung des Einkommens durch *Vornahme bestimmter Abzüge* vom Gesamtbetrag der Einkünfte s. Tabelle 2 in Anm. 2 und Anm. 545.

Reihenfolge der Abzüge vom Gesamtbetrag der Einkünfte:

► *Bis VZ 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, s. § 10d Anm. 187 und § 33 Anm. 16.

► *Ab VZ 1999* ist die Reihenfolge von § 10d Abs. 1 Satz 1 u. Abs. 2 Satz 2 dergestalt vorgegeben, daß Verlustrücktrag und Verlustvortrag vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen vorgenommen werden muß; s. auch R 3 EStR 1999 sowie Tabelle 2 in Anm. 2.

Abzug der Sonderausgaben s. § 10 Anm. 18. Zum Sonderausgabenabzug bei getrennt veranlagten und bei zusammenveranlagten Ehegatten s. § 26a Anm. 38, 40; § 26b Anm. 39, 42. Bei beschränkt Stpfl. werden Sonderausgaben nur in sehr eingeschränktem Umfang berücksichtigt; s. dazu § 50 Anm. 55. Der Sonderausgabenabzug erfolgt nur bis zu einem Betrag von 0 DM; darüber hinausgehende Sonderabgaben fallen für einen Abzug aus (BFH v. 24. 2. 1961 VI 194/60 U, BStBl. III, 190), es kann kein negativer Betrag entstehen. Ist der Gesamtbetrag der Einkünfte negativ oder beträgt er 0 DM, so können keine

Sonderausgaben abgezogen werden (BFH v. 4. 11. 1960 VI 122/60 U, BStBl. III 1961, 6).

Abzug von außergewöhnlichen Belastungen: Zum Abzug von außergewöhnlichen Belastungen bei getrennt veranlagten und bei zusammenveranlagten Ehegatten s. § 26 a Anm. 51 ff., § 26 b Anm. 43. Bei beschränkt Stpfl. werden außergewöhnliche Belastungen nicht zum Abzug zugelassen (§ 50 Abs. 1 Satz 4). Der Abzug von außergewöhnlichen Belastungen erfolgt nur bis zu einem Betrag von 0 DM. Ist der Gesamtbetrag der Einkünfte negativ oder beträgt er 0 DM, so können keine außergewöhnlichen Belastungen abgezogen werden.

Einstweilen frei.

806–849

Erläuterungen zu Abs. 5: Zu versteuerndes Einkommen

A. Begriff des zu versteuernden Einkommens

850

Das „zu versteuernde Einkommen“ (zvE) ist das Ergebnis des Rechenvorgangs „Gesamtbetrag der Einkünfte“ abzüglich Kinderfreibetrag, Betreuungsfreibetrag und Haushaltsfreibetrag (§ 32 Abs. 6 u. 7) sowie der „sonstigen vom Einkommen abzuziehenden Beträge“. Mit der allgemeinen Verweisung auf „sonstige“ Abzüge wird die Richtigkeit des Gesetzestextes im Fall von Gesetzesänderungen gewahrt.

B. Bedeutung des zu versteuernden Einkommens

851

Das zvE „bildet die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer“; dh. die Höhe der tariflichen ESt. richtet sich nach dem zu versteuernden Einkommen (s. § 32 a). Die sich nach § 32 a ergebende Jahrestabelle ist auch dann anzuwenden, wenn das zvE nur nach den Besteuerungsgrundlagen eines Teils eines Jahres ermittelt worden ist, s. Anm. 920. Das „zu versteuernde Einkommen“ ist auch von Bedeutung für den Progressionsvorbehalt (§ 32 b), für die Tarifbegrenzung bei gewerblichen Einkünften (§ 32 c, bis VZ 2000/2001) sowie für die außerordentlichen Einkünfte (§ 34). Weiter bildet das „zu versteuernde Einkommen“ die maßgebende Größe für die Gewährung einer Wohnbauprämie nach § 2 a Satz 1 WoPG und für die Arbeitnehmersparzulage nach § 13 Abs. 1 des 5. VermBG.

Bei beschränkt Stpfl. bemißt sich die ESt., soweit sie nicht bei abzugspflichtigen Einkünften als durch den Steuerabzug abgegolten gilt (§ 50 Abs. 5), nach dem Einkommen, auf das die Grundtabelle anzuwenden ist; sie beträgt jedoch grundsätzlich mindestens 25 vH des Einkommens (§ 50 Abs. 3).

Einstweilen frei.

852–859

860 **C. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens**

Vom Einkommen (s. Anm. 800) sind der *Kinderfreibetrag* (§ 32 Abs. 6), der *Betreuungsfreibetrag* (§ 32 Abs. 6), der *Haushaltsfreibetrag* (§ 32 Abs. 7) und „sonstige Beträge“ abzuziehen (s. dazu auch Anm. 2 Tabelle 2).

„**Sonstige“ Beträge**, die nach gesetzlicher Bestimmung „vom Einkommen“ abzuziehen sind, ergeben sich zZ aus § 46 Abs. 3 u. 5 EStG iVm. § 70 EStDV.

861–864 Einstweilen frei.

865 **D. 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 geregelte Kindergeld 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 ESt-Veranlagung 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 ESt-Veranlagung die günstigere Lösung für den StPfl. ist.

866–869 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 5 a: Anknüpfen außersteuerlicher Rechtsnormen

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 a

870 **I. Rechtsentwicklung**

StSenkG v. 23. 10. 2000 (BGBl. I, 1433; BStBl. I, 1428): § 2 wurde erweitert um einen Abs. 5 a, der für außerstl. Zwecke die StBefreiung des § 3 Nr. 40 und die daraus folgende Nichtanerkennung von Betriebsausgaben oder Werbungskosten nach § 3 c Abs. 2 eliminiert.

Zeitlicher Anwendungsbereich: § 52 enthält keine Regelung für den zeitlichen Anwendungsbereich des § 2 Abs. 5 a. Da dieser jedoch an die Anwendung von § 3 Nr. 40 und § 3 c Abs. 2 anknüpft, folgt er in seinem zeitlichen Geltungsbereich den für diese Normen getroffenen Regelungen (vgl. § 3 Nr. 40 Anm. R 10 ff. und § 3 c Anm. R 2).

871 **II. Grund und Bedeutung der Gesetzesänderung**

Durch das in § 3 Nr. 40 und § 3 c Abs. 2 eingeführte Halbeinkünfteverfahren ändert 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, mindern sich die Beträge durch das Halbeinkünfteverfahren.

Knüpfen nun außerstl. Rechtsnormen, in der Regel 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. 5 a eingeführt.

Einstweilen frei.

872

III. Persönlicher Anwendungsbereich

873

Abs. 5 a knüpft für seinen persönlichen Anwendungsbereich an die außerstl. Rechtsnormen an, auf die Bezug genommen wird. Sind diese auf den jeweiligen Anspruchsteller persönlich anwendbar, so werden die dort geregelten Anknüpfungspunkte sachlich nach Maßgabe des Abs. 5 a angewendet.

IV. Verhältnis zu anderen Gesetzen

874

Das Verhältnis der in Abs. 2–5 definierten Begriffe zu gleichlautenden Begriffen in anderen Gesetzen ist Regelungsgegenstand des Abs. 5 a.

V. Verfahrensfragen

875

Über die Hinzurechnung der Beträge nach Abs. 5 a hat das jeweils für die streitgegenständliche Norm zuständige Gericht zu entscheiden.

B. Erläuterungen zu Tatbestand und Rechtsfolge des Abs. 5 a

876

Schrifttum: TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Köln 1993.

Abs. 5 a ordnet an, daß das Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 und § 3 c Abs. 2 nicht anzuwenden ist, wenn andere Rechtsnormen an die in § 2 Abs. 2–5 definierten Einkünftebegriffe anknüpfen. Diese Regelung ist erforderlich, um zu verhindern, daß sich der Kreis derjenigen, die aus einem Leistungsgesetz Ansprüche herleiten, durch die Unternehmenssteuerreform erweitert. Dies ist dann möglich, wenn die außerstl. Rechtsnormen die Erbringung von Leistungen vom Unterschreiten bestimmter Einkommensgrenzen, die sich an den in § 2 definierten Begriffen orientieren, abhängig machen.

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. 5 a ist also von der Formulierung enger gefaßt als Abs. 5 Satz 2, da dieser allgemein auf „andere Gesetze“ also auch Steuergesetze verweist.

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 (vgl. im einzelnen *Tipke aaO*, 1138).

Zu den außerstl. Rechtsnormen zählen beispielsweise das *EigZulG*, das *BAföG*, das *BERzGG*, das *VerbMG* oder das *WoPG*, das *InvZulG 1999*. Nach dem Sinn und Zweck der Regelung sollen im wesentlichen Leistungsgesetze betroffen sein (vgl. oben Anm. 871). Die allgemein gehaltene Formulierung kann aber auch dazu führen, daß für Rechtsnormen, die einen anderen Regelungsgehalt haben, das Halbeinkünfteverfahren auszuschalten ist.

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 Halbeinkünfteverfahrens künstlich gemindert oder durch das nach § 2 Abs. 6 anzurechnende Kindergeld künstlich vermehrt wurde.

Vorstehend definierten Begriffe: Die Begriffe, auf die die Korrekturvorschrift des Abs. 5 a in anderen Rechtsnormen anzuwenden ist, sind in Abs. 5 a 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. 5 a greifen.

Erhöhen sich diese Größen ...: Rechtsfolge des Abs. 5 a ist, daß die genannten Größen um die nach § 3 Abs. 40 stfreien Beträge erhöht und um die nach § 3 c Abs. 2 nicht berücksichtigten Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten von den Betriebsvermögensmehrunen 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.

877–879 Einstweilen frei.

880

Erläuterungen zu Abs. 6: Tarifliche und festzusetzende Einkommensteuer

Tarifliche Einkommensteuer ist diejenige ESt., die sich durch Anwendung des vollen EStTarifs (§ 32 a), ggf. unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts gem. § 32 b und des ermäßigten EStTarifs (§ 32 c bis VZ 2000/2001, §§ 34, 34 b; § 34 c Abs. 4 bis VZ 1998; §§ 34 e – 34 g; § 35 aF bis VZ 1998) auf

das zu versteuernde Einkommen ergibt (§ 32 a). Für beschränkt Stpfl. enthält § 50 Abs. 3 Satz 2 eine Mindeststeuer.

Festzusetzende ESt. ist die tarifliche ESt., vermindert um den *Entlastungsbetrag nach § 32 c (bis VZ 2000/2001)*, die anzurechnenden ausländischen Steuern und die StErmäßigungen sowie vermehrt um die Steuer nach § 34 c Abs. 5, die Nachsteuer nach § 10 Abs. 5 und den Zuschlag nach § 3 Abs. 4 Satz 2 des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes (Satz 1). Wurde das Einkommen in den Fällen des § 31 um einen Kinder- oder Betreuungsfreibetrag nach § 32 Abs. 6 vermindert, ist für die Ermittlung der festzusetzenden ESt. das Kindergeld der tariflichen ESt. hinzuzurechnen (Satz 2), weil es ansonsten zu einer Doppelberücksichtigung käme. Daraus folgt, daß diese StErhöhung für die Tariffberechnungen nach § 32 b Abs. 2, § 32 c (bis VZ 2000/2001), § 34 Abs. 1, §§ 34 b, 34 c und §§ 34 e–35) nicht berücksichtigt wird (s. § 31 Anm. 16); s. im einzelnen Tabelle 3 in Anm. 2.

Für Zuschlagsteuern ist die Bemessungsgrundlage die ESt., die abweichend von § 2 Abs. 6 unter Berücksichtigung von Freibeträgen nach § 32 Abs. 6 in allen Fällen des § 32 festzusetzen wäre (§ 51 a Abs. 2 Satz 1); s. § 51 a Anm. 24.

Reihenfolge des Abzugs der Steuerermäßigungen: Aus der Aufzählung in § 2 Abs. 6 Satz 1, aus dem jeweiligen Wortlaut der § 34 f Abs. 1 Satz 1, Abs. 3, § 34 g Satz 1, § 35 Satz 1 EStG sowie § 7 a Abs. 1 FördG (vgl. BFH v. 25. 4. 1990 X R 44/86, BStBl. II, 739 zu § 17 Abs. 6 BerlinFG; s. Anhang 12–7 a zu § 7 a, Anm. 3) und aus dem Meistbegünstigungsgrundsatz (s. hierzu Hess. FG v. 13. 12. 1984, EFG 1985, 246, aus anderen Erwägungen aufgehoben von BFH v. 26. 2. 1991 IX R 202/85, BFH/NV 1991, 524) ergibt sich die in Tabelle 3 in Anm. 2 dargestellte Reihenfolge (s. auch R 4 EStR 1999).

Einstweilen frei.

881–899

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

Schrifttum (zT mwN): TIPKE, Das Periodizitätsprinzip, *StuW* 1971, 16; LANG, Der zeitliche Umfang der Besteuerung, *StuW* 1974, 306; HACKMANN, Interperiodische Durchschnittsbesteuerung des Einkommens, *Finanzarchiv N. F.* Bd. 34 (1975), 1; BRÜMMERHOFF, Zur Beeinflussung der Verteilung der Jahres- und der Lebensinkommen durch die Finanzpolitik, Tübingen 1977; SACHSE, Die Abschnittsbesteuerung im deutschen Ertragsteuerrecht – Prinzipien und Ausnahmen, Diss. Mainz 1977; GILOY, Zur Periodizität der ESt., *FR* 1979, 133; HACKMANN, Die Besteuerung des Lebensinkommens, Tübingen 1979; HACKMANN, Lebensinkommensbesteuerung durch interperiodischen Progressionsausgleich, *StuW* 1980, 318; zum gleichen Thema MITSCHKE, *StuW* 1980, 122 u. 252, 1981, 255; SOMMER, Zweijährige statt einjähriger Veranlagung?, *StuW* 1980, 310; BIRTEL, Der Zeitfaktor in der Einkommensbesteuerung, Diss. Bochum 1982; SCHOLTZ, Der Veranlagungszeitraum bei der ESt., *DStZ* 1982, 487, HÖGL, Der Feststellungszeitraum bei der gesonderten Feststellung von Einkünften, *DStZ* 1984, 228; WENGER, EStl. Periodisierungsregeln, Unternehmenserhaltung und optimale Einkommensbesteuerung, Teil II, *Zeitschrift für Betriebswirtschaft* 1986, 136; JEHNER, Der gesetzliche Gegensatz als systematische Grundlage der ESt.-Besteuerung in Deutschland, *DStR* 1988, 267; LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1988, 91–96; MITSCHKE, Ökonomische Analyse estl. Einkunftsermittlung und Alternativen stl. Einkommensperiodisierung, *StuW* 1988, 111; ROSE, Abschnittsbesteuerung und Beurteilungszeitraum, *DB* 1994, 851; JAKOB, ESt., 1996, § 2 Rn. 112; TIPKE/LANG, *StRecht*, 16. Aufl., Köln 1998, § 9 Rn. 44–48; DRÜEN, Periodengewinn und Totalgewinn, Diss. Bochum 1998.

A. Die Einkommensteuer als Jahressteuer (Abs. 7 Satz 1)

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 7 Satz 1

900 1. Rechtsentwicklung der Jahresbesteuerung

EStG 1920: Die Jahresbesteuerung geht auf das EStG 1920 zurück.

EStRG v. 5. 8. 1974 (BGBl. I, 1769; BStBl. I, 530): Abs. 7 wurde neu angefügt. Der Grundsatz der ESt. als Jahressteuer wurde von § 2 Abs. 1 aF in Satz 1 übernommen. Satz 2 (Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für jeweils ein Kj.) ist neu. Satz 3 (Bestehen der StPflcht nur während des Teils eines Kj.) 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 des ganzen Kj. bestanden hat.

JStG 1996 v. 11. 10. 1995 (BGBl. I, 1250; BStBl. I, 438): Ab VZ 1996 regelt Satz 3 den Wechsel zwischen der unbeschränkten und beschränkten StPflcht, so daß das Kj. auch dann den Ermittlungszeitraum darstellt, wenn die unbeschränkte oder beschränkte StPflcht nicht jeweils während des ganzen Kj. bestanden hat.

901 2. Bedeutung der Jahresbesteuerung

Die Jahressteuer steht als laufende Besteuerung im Gegensatz zu den einmaligen Steuern und auch im Gegensatz zu einer mehrjährigen Steuererhebung, die ausländische Rechtsordnungen kennen.

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. 34 u. 35. Zum Billigkeitserlaß s. Anm. 907.

Jahresbesteuerung als technisches Prinzip: Nach der Begründung zum Entwurf eines EStG 1975 (BTDrucks. 7/1470, 238) ist die ESt. „ihrem Wesen nach eine Jahressteuer“. Das ist uE zumindest mißverständlich; die gleiche Behauptung läßt sich ebensowohl für eine Sechsmonatssteuer oder eine Zweijahressteuer aufstellen. Als Mittel zur Belastung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des einzelnen ist die ESt. „ihrem Wesen nach“ eher eine Durchschnittsteuer nach einem mehrjährigen oder vieljährigen Durchschnitt der Leistungsfähigkeit. Nicht einmal arbeitstechnische Umstände gebieten eine jährliche Erfassung des Einkommens; die Besteuerung nach einem mehrjährigen Einkommen würde Arbeit ersparen. Auch die Rücksichtnahme auf die öffentlichen Haushalte zwingt im Hinblick auf die Festsetzung und Anpassung von Vorauszahlungen nicht zur jährlichen Erhebung der ESt. Daß ein Stpfl. in Jahren eines geringeren Einkommens seinen Bedarf entsprechend einschränkt und in Jahren mit höherem Einkommen eine entsprechend höhere Einkommensverwendung treibt, bedeutet nicht eine gleich hohe Leistungsfähigkeit in den verschiedenen Jahren; diese bemißt sich nicht netto nach einem Saldo zwischen Einkommen und ge-

wollem Bedarf, sondern brutto nach dem Einkommen. Die Ausgestaltung der ESt. als Jahressteuer beruht daher uE auf einer veranlagungstechnischen Entscheidung des Gesetzgebers.

„Das Periodizitätsprinzip ist kein Wertungsprinzip, sondern ein technisches Prinzip, das die ideale Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einschränkt“ (so TIPKE/LANG, StRecht, 16. Aufl. 1998, § 9 Rn. 44 mwN.). Anders KIRCHHOF (Gutachten F 57. Dt. Juristentag, 75 ff.): „Wesentlicher Teil des materiellen Einkommensteuerrechts.“ UE beruht die Auffassung KIRCHHOFS auf zT nicht korrekten Annahmen: „Der Stpfl ... verwendet sein Einkommen jeweils in der Gegenwart.“ „Der Erwerbstätige sucht deshalb nicht ein möglichst großes Lebenseinkommen anzusammeln, sondern erwirbt sein Einkommen zur Deckung seines jeweils gegenwärtigen Bedarfs.“ Als Konsequenz seiner Auffassung will KIRCHHOF „die Erwerbsaufwendungen als Aufwand zur Nutzung, nicht auch zur Erhaltung und Verbesserung der Erwerbsgrundlagen ... definieren“.

Eine Bestätigung der Auffassung, daß die Abschnittsbesteuerung nur ein technisches Prinzip ist, liefern § 11 Abs. 1 Satz 2, wonach regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die kurze Zeit vor oder nach Beendigung eines Kj. zufließen, dem Kj. zugerechnet werden, zu dem sie wirtschaftlich gehören, und die Rspr. zum Wechsel der Gewinnermittlungsart. Die im Vergleich zwischen § 4 Abs. 1 und § 4 Abs. 3 entstehenden unterschiedlich hohen Periodengewinne sind über die Gesamtlebensdauer eines Betriebs gesehen gleich. Weil bei einem Wechsel der Gewinnermittlung ohne Angleichungsmaßnahmen aber unterschiedliche *Totalgewinne* über die Gesamtdauer des Betriebs gesehen entstehen könnten, ist nach der Rspr. und ganz hM im Schrifttum hier eine Gewinnangleichung vorzunehmen. Diese Auffassung setzt aber voraus, daß das Jahressteuerprinzip lediglich als technisches Prinzip und nicht als systemtragender Grundsatz des EStG verstanden wird.

Rechtstechnische Bedeutung der Jahresbesteuerung: In steuertechnischer Hinsicht bedeutet die Gestaltung der ESt. als Jahressteuer (Abs. 7 Satz 1): Das Kj. ist

- *Veranlagungszeitraum* (§ 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).

Konkurrenzeröffnung bzw. Eröffnung des Insolvenzverfahrens unterbricht weder den VZ noch den Ermittlungszeitraum (BFH v. 8. 6. 1972 IV R 129/66, BStBl. II, 784); s. auch Einf. ESt. Anm. 478. *Änderung der persönlichen StPflicht* beeinflusste den Ermittlungszeitraum nur bis VZ 1995, s. Anm. 912.

Einstweilen frei.

902–904

3. 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. Anrechnung von Vorauszah-

lungen, 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, § 40 a Abs. 5, § 40 b Abs. 4, § 46 Abs. 4, § 50 Abs. 5). Statt einer Veranlagung unter Zugrundelegung der stufenweisen Ermittlung nach § 2 können in bestimmten Fällen Pauschalierung oder ganzer oder teilweiser Erlaß der ESt. erfolgen (§ 34 c Abs. 5, § 50 Abs. 7).

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 ESt. entspricht, die der Arbeitnehmer schuldet, wenn er ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt“ (§ 38 a Abs. 2). Der Grundsatz wird jedoch insoweit durchbrochen, als die ESt. für Teile des Arbeitslohns durch den StAbzug als abgegolten gilt, s. o. Einzelfragen regeln die §§ 38–42 f. Zum Verhältnis zwischen LStVerfahren und Veranlagungsverfahren s. § 46 Anm. 25.

Kapitalertragsteuer: Die KapErtrSt. ist keine Steuer eigener Art, sondern eine Erhebungs- bzw. Vorerhebungsform der ESt. (und KSt.), mit der an der Quelle der Erträge oder von der auszahlenden Stelle grundsätzlich eine (unechte) Vorauszahlung auf die ESt. (oder KSt.) der Steuerinländer erhoben wird.

Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen (§ 50 a): Auch die Abzugsteuer nach § 50 a ist eine Erhebungsform der ESt. und keine Steuer eigener Art. Nach § 50 Abs. 5 Satz 1 hat sie Abgeltungswirkung.

II. Durchführung und Milderung der Jahresbesteuerung

906 1. Durchführung der Jahresbesteuerung

Das Jahressteuerprinzip bewirkt, daß die ESt. für ein Jahr ermittelt wird (Kj. als Ermittlungszeitraum, s. Anm. 912, § 25 Anm. 41). Des weiteren führt es dazu, daß die ESt. nach dem Jahreseinkommen bemessen wird (Kj. als Bemessungszeitraum, s. § 25 Anm. 41). 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. 41). Zu der Wortlautdivergenz zwischen § 25 Abs. 1 („bezogenes“ Einkommen) und § 2 Abs. 1 Satz 1 („erzielt“) s. Anm. 58, § 25 Anm. 44.

907 2. 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 Steuerbefreiungen oder -ermäßigungen 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, 14 a, 16, 17, 18 Abs. 3 iVm. § 34 Abs. 2 Nr. 1);
- bei bestimmten *außerordentlichen Einnahmen oder Einkünften* wegen ihrer zeitlichen Zusammenballung (§ 3 Nr. 9 u. 10; §§ 24 Nr. 1 u. 3, 34 Abs. 2 Nr. 2, 3; § 34 Abs. 2 Nr. 4, 5; § 34 b).

Zeitliche Verlagerung▷ *Gegenstand der Verlagerung:*

- von *Verlusten* (§ 10 d; zum Verlustabzug als nicht nur wirtschaftspolitisch motivierter Vorschrift, sondern als Durchbrechung der Abschnittsbesteuerung aus Gründen der Steuergerechtigkeit s. § 10 d Anm. 11–15)
- der *Entlohnung für eine mehrjährige Tätigkeit* (§ 34 Abs. 3 aF, bis VZ 1998);
- die *Aufdeckung stiller Reserven* (§§ 6 b, 6 c; s. auch § 5 Anm. 572 ff. 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 Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 2, § 10 c Abs. 2–4; ggf. Erhebung von Nachsteuer nach § 10 Abs. 5);
 - ▷ *Zeitliche Verlagerungen im Interesse des Arbeitgebers*: s. § 11 Abs. 1 Satz 3, § 38 a 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 TIPKE/LANG, StRecht, 16. Aufl. 1998, § 9 Rn. 44 u. § 22 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 verschiedenes rechtliches Schicksal haben können (BVerfG v. 8. 3. 1977 1 BvR 1001/76, StRK AO 1977 § 169 R. 1)

Einstweilen frei.

908–909

B. Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für ein Kalenderjahr (Abs. 7 Satz 2)

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 7 Satz 2

1. Bedeutung von Abs. 7 Satz 2

910

Nach Abs. 1 Satz 1 unterliegen der ESt. die „Einkünfte, die der Stpfl. erzielt“. Nach Abs. 7 Satz 2 sind „die Grundlagen“ für die Festsetzung der ESt. – besonders also die Einkünfte, die der Stpfl. erzielt (der Gewinn oder Verlust und der Unterschied zwischen Einnahmen und Werbungskosten, 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.

2. Verhältnis zu anderen Vorschriften

911

Auf den Ermittlungszeitraum eines Jahres sind auch andere Regelungen des EStG abgestimmt:

- Der Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1 erfolgt nach Wj. (§ 4 a); das Wj. umfaßt regelmäßig 12 Monate (§ 8 b 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 einschl. 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 Werbungskosten (§ 9 a), für Sonderausgaben (§ 10 c) und für außergewöhnliche Belastungen (§ 33 a u. § 33 b) sind nach den durchschnittlichen Aufwendungen eines Jahres berechnet;
- Freibeträge nach § 32 Abs. 6 u. 7 und Tarif (§ 32 a) sind auf ein Jahr bezogen.

II. Das Kalenderjahr als Ermittlungszeitraum

Das Kalenderjahr ist Ermittlungszeitraum (vgl. auch § 25 Anm. 41). Dies gilt für alle Besteuerungsgrundlagen. Allerdings sind Gewinne von Land- und Forstwirten sowie Gewerbetreibenden gem. § 4 a Abs. 1 Satz 1 „nach dem *Wirtschaftsjahr* zu ermitteln“. Soweit das Kj. dem Wj. entspricht, entsprechen sich Abs. 7 Satz 2 und § 4 a. Soweit das Wj. vom Kj. abweicht, regelt § 4 a 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 *Rumpfwirtschaftsjahres* (§ 6 EStDV) bei Eröffnung, Erwerb, Aufgabe oder Veräußerung eines Betriebs bzw. bei Änderung des Abschlußzeitpunkts (§ 8 b EStDV; s. § 4 a Anm. 76).

Die *Konkurseröffnung* unterbricht nicht den Ermittlungszeitraum (BFH v. 8. 6. 1972 IV R 129/66, BStBl. II, 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. 1–6 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 anteilige Erhebung der ESt., etwa zur Berücksichtigung der Tarifprogression (Begr. 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. 921.

Die zeitliche Zuordnung auf das Kalenderjahr erfolgt bei Überschubeinkünften und Sonderausgaben nach dem Zu- bzw. Abflußprinzip (über außergewöhnliche Belastungen s. § 33 Anm. 59) und bei Gewinneinkünften entsprechend den gem. § 5 Abs. 1 maßgeblichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung gem. dem Realisations- und Imparitätsprinzip. Eine Ausnahme bildet die vereinfachte Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3, die dem Grundsatz nach dem Zu- bzw. Abflußprinzip folgt.

III. 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 zu versteuernden Einkommen (Abs. 2–6) für das Kj. zu ermitteln. Dies gilt für positive wie negative Einkünfte und die davon vorzunehmenden Abzüge (Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen 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 Treu und Glauben in Betracht kommt (s. Einf. ESt. Anm. 560, 561). 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. 63).

Einstweilen frei.

914

C. Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht (Abs. 7 Satz 3)

Schrifttum: PAUS, Die Neuregelung der beschränkten StPflcht durch das JStG 1996, INF 1995, 673 ff.; DERS., Änderungen für beschränkt Stpfl. durch das JStG 1997, INF 1997, 327 ff.; HORLEMANN, Überblick über das JStG 1997, Teil II, DSStZ 1997, 400 ff.; MÖSSNER, Die Neuregelung der temporären StPflcht durch die JStG 1996 und 1997, IStR 1997, 225 ff.

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 7 Satz 3

1. Rechtsentwicklung

915

EStRG 1975 v. 5. 8. 1974 (BGBl. I, 1769; BStBl. I, 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, 1250; BStBl. I, 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 regelte den Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter StPflcht während eines Kj. Er ordnete an, daß „die während der beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielten inländischen Einkünfte den während der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht erzielten Einkünfte hinzuzurechnen“ sind (s. Anm. 920 ff.).

JStG 1997 v. 20. 12. 1996 (BGBl. I, 2049; BStBl. I, 1523): Abs. 7 Satz 3 regelt den Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter StPflcht während eines Kj. Er ordnet 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-rechtliche Änderung verbunden; die Regelung des JStG 1997 ist lediglich klarer und eindeutiger formuliert (s. Anm. 930 f.).

916 2. Bedeutung von Abs. 7 Satz 3

Wechselte der StPfl. im Laufe eines Kj. von der beschränkten zur unbeschränkten StPfl. 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 StPfl. 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, 1395; BStBl. I, 440). StPfl., 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 VZ 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 § 10 d möglich. Zum anderen war die Rechtslage bis einschließlich VZ 1995 insoweit ungünstiger, als Werbungskosten, die in dem einen abgekürzten Ermittlungszeitraum abfließen 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 Werbungskostenabzugsverbot bestand (BFH v. 17. 4. 1996 I R 78/95, BStBl. II 1996, 571 = FR 1996, 743).

917 3. Verhältnis zu anderen Vorschriften

Die Regelungen über die beschränkte StPfl. (§ 1 Abs. 4, §§ 49 ff.) bleiben unberührt, insbesondere wird die beschränkte StPfl. nicht durch die unbeschränkte StPfl. ersetzt (mißverständlich BTDrucks. 13/1558, 152 sowie PAUS, INF 1997, 327, die von einer Veranlagung nach den Vorschriften der unbeschränkten StPfl. sprechen). Die während der beschränkten StPfl. erzielten inländischen Einkünfte werden lediglich in die Veranlagung einbezogen, die für die unbeschränkte StPfl. durchzuführen ist. Zum Verhältnis zur Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 5 Satz 1 s. Anm. 924. Zur zeitgleichen Streichung des § 25 Abs. 2 s. § 25 Anm. G 3. Zur zeitgleichen Einführung des § 32 b Abs. 1 Nr. 2 s. § 32 b Anm. 76 ff.

918–919 Einstweilen frei.

II. § 2 Abs. 7 Satz 3 idF des JStG 1996

1. Vorbemerkung, Wortlaut, zeitlicher Geltungsbereich

920

Durch das JStG 1996 v. 11. 10. 1995 hatte der Gesetzgeber in Abs. 7 Satz 3 bei Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter StPflcht nur noch eine Veranlagung angeordnet:

„Besteht während eines Kalenderjahres sowohl unbeschränkte als auch beschränkte Einkommensteuerpflicht, so sind die während der beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielten inländischen Einkünfte den während der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht erzielten Einkünfte hinzuzurechnen.“

Zeitlicher Geltungsbereich. Die Neuregelung ist erstmals für den VZ 1996 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 idF des JStG 1996).

2. 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: Ein ArbN verlegt während eines Kj. seinen Wohnsitz (§ 8 AO) ins Ausland, behält aber seine inländische Arbeitsstelle bei.

Unbeschränkte Steuerpflicht: Unter die unbeschränkte StPflcht fallen die Tatbestände der § 1 Abs. 1–3, § 1 a.

Beschränkte Steuerpflicht: Zur beschränkten StPflcht zählen nicht nur die Fälle des § 1 Abs. 4 EStG, 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: Ein ArbN verlegt im Frühjahr seinen Wohnsitz ins Ausland, behält seine inländische Arbeitsstätte bei und verlegt – entgegen seiner ursprünglichen Absicht – im Herbst desselben Kj. seinen Wohnsitz wieder zurück ins Inland.

3. Rechtsfolge

a) Nur noch eine Veranlagung

922

Der etwas unglückliche Wortlaut (krit. hierzu MÖSSNER, IStR 1997, 225 [226]) spricht zwar von einer Hinzurechnung der während der beschränkten StPflcht erzielten inländischen Einkünfte zu den während der unbeschränkten StPflcht erzielten Einkünften, gemeint ist jedoch eine Veranlagung.

Im Rahmen dieser Veranlagung werden die während der beschränkten StPflcht erzielten inländischen Einkünfte den während der unbeschränkten StPflcht erzielten Einkünften hinzugezählt. Erst dann wird im Veranlagungsschema des § 2 fortgefahren (vgl. Tabellen in Anm. 2), so daß der Grundfreibetrag, etwaige andere Freibeträge und der Jahrestarif nur einmal – und nicht wie bis einschließlich VZ 1995 doppelt – zur Anwendung gelangen.

b) Ermittlung der Einkünfte bzw. der Besteuerungsgrundlagen

923

Die während der beschränkten StPflcht erzielten inländischen 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 bedeu-

tet, 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 Werbungskosten, Sonderausgaben 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 Werbungskosten ab, die sich wirtschaftlich auf die Zeit vom 1. 1. –30. 4. 00 beziehen. Ob die Werbungskosten 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 inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen, die der KapErtrSt. 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 Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen ab, die sich wirtschaftlich auf das ganze Kj. beziehen. Eine Aufteilung und eine genaue Zuordnung der Werbungskosten kann unterbleiben. Die Werbungskosten können in vollem Umfang im Rahmen der unbeschränkten StPflcht abgezogen werden, da der Ermittlungszeitraum das Kj. ist. Die Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 5 Satz 1 greift nicht (anders noch in BFH v. 17. 4. 1996 aaO, 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 sowie Paus, INF 1997, 327). Vielmehr verbleibt es bei den Grundsätzen der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für beschränkt Stpfl., also Erfassung nur inländischer Einkünfte, beschränkte Abziehbarkeit von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten etc. Die während der beschränkten StPflcht erzielten inländischen Einkünfte werden lediglich in die Veranlagung einbezogen, die für die unbeschränkte StPflcht durchzuführen ist.

924 4. Keine Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 5

Keine explizite Regelung wurde getroffen, ob die Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 5 für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, auch im Fall des Wechsels zwischen unbeschränkter und beschränkter StPflcht für den Zeitraum der beschränkten StPflcht eintritt. Der Wortlaut des § 50 Abs. 5 Satz 1 („Die Einkommensteuer für Einkünfte ... gilt bei beschränkt Steuerpflichtigen durch den Steuerabzug als abgegolten.“) und der Wortlaut des § 2 Abs. 7 Satz 3 („... so sind die ... inländischen Einkünfte den ... erzielten Einkünften hinzuzurechnen.“) widersprechen sich. Die Hinzurechnung und die Abgeltungswirkung schließen sich gegenseitig aus.

UE ist § 2 Abs. 7 Satz 3 als *lex specialis* der Vorzug zu geben. Außerdem widerspricht es dem Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, wenn trotz durchzuführender Veranlagung ein Teil der Einkünfte nur mit einem pauschalen abgeltenden Steuerabzug belastet bliebe (so zu Recht BTDrucks. 13/5952, 44).

Im übrigen greift der Sinn und Zweck der Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 5 – nämlich Praktikabilitätsabwägungen, Sicherung der Besteuerung sowie schwere Greifbarkeit beschränkt Stpfl. bei Zustellung und Vollziehung (vgl. SCHMIDT/HEINICKE XX. § 50 Rn. 5) – nur mehr bedingt, wenn eine Veranlagung durchgeführt wird und wenn der Stpfl. im Kj. auch unbeschränkt stpfl. ist.

GLA HORLEMANN, DStZ 1997, 400 f.; MÖSSNER, IStR 1997, 225 (227).

Einstweilen frei.

925–929

III. § 2 Abs. 7 Satz 3 idF des JStG 1997

1. Vorbemerkung

930

Durch das JStG 1997 v. 20. 12. 1996 wurde Abs. 7 Satz 3 abermals geändert. Die während der beschränkten StPfl. erzielten inländischen Einkünfte werden nicht mehr „den während der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht erzielten Einkünften hinzugerechnet“, sondern sie sind nun „in eine Veranlagung zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht einzubeziehen“.

Nach der Begründung des Finanzausschusses soll die Änderung klarstellen, daß bei beschränkter und unbeschränkter StPfl. während des Kj. die Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 5 Satz 1 nicht eintritt (BTDrucks. 13/5952, 44).

2. Keine materiell-rechtlichen Änderungen

931

Nachdem uE schon die unter dem JStG 1996 geltende Fassung die Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 5 Satz 1 ausgeschlossen hat (s. Anm. 924), kommt der Änderung durch das JStG 1997 nur klarstellende Bedeutung zu. Materiell-rechtliche Änderungen sind mit der Neuregelung nicht verbunden. Insoweit kann auf die Ausführungen zu Abs. 7 Satz 3 idF des JStG 1996 verwiesen werden (s. Anm. 920 ff.).

GLA.: HORLEMANN, DStZ 1997, 400 f.; PAUS, INF 1997, 327; MÖSSNER, IStR 1997, 225 (227, krit. zur systematischen Stellung der Klarstellung: § 50 Abs. 5 wäre besser gewesen).

Zeitlicher Geltungsbereich. Angesichts der nur klarstellenden Funktion der Neuregelung bedurfte es keiner Regelung des zeitlichen Geltungsbereichs.

