

## **Vorlesung und Repetitorium Allgemeines Steuerrecht**

Montag, den 10. Januar 2005

---

### **Die einzelnen Einkunftsarten**

#### **1. Überblick**

Was steuerbares Einkommen ist, legt das EStG mit 7 Einkunftsarten fest. Diese Einkunftsarten gliedern sich in zwei Gruppen (Dualismus der Einkunftsarten): die Gewinn- und die Überschusseinkünfte. Geldzuflüsse, die sich keiner der Einkunftsarten zuordnen lassen, z.B. ein Lottogewinn oder eine Erbschaft, sind einkommensteuerrechtlich irrelevant. Die Liste mit Einkunftsarten in § 2 I EStG ist abschließend.

Die sieben Einkunftsarten sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§§ 2 I Nr. 1, 13, 13a, 14, 14a EStG), Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 2 I Nr. 2, 15, 15a, 16, 17 EStG), Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (§§ 2 I Nr. 3, 18 EStG), Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§§ 2 I Nr. 4, 19 EStG), Einkünfte aus Kapitalvermögen (§§ 2 I Nr. 5, 20 EStG), Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§§ 2 I Nr. 6, 21 EStG), sonstige Einkünfte (§ 2 I Nr. 7, die in den §§ 22, 23 EStG nicht durch General- und Auffangklausel, sondern in Spezialnormen festgelegt werden). Die Maßgeblichkeit der Konkretisierungen in den §§ 13 bis 24 für die Definitionen in § 2 I 1 wird in § 2 I 2 EStG angeordnet. Bei den Gewinneinkünften ist – im Hinblick auf die Realisation stiller Reserven – die Beendigung der Tätigkeit gesondert erfasst, in § 16, auf den in §§ 14 und 18 III EStG verwiesen wird, darüber hinaus in § 14a. Die Unterscheidung von Einkunftsarten spielt keine Rolle im Körperschaftsteuerrecht, weil bei buchführungspflichtigen Körperschaftsteuersubjekten nach § 8 II KStG alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind.

Als Beispiel für die Bedeutung der Zuordnung seien zwei vom Tatsächlichen her ähnliche Fälle genannt: der ehemalige Beamte B und der Rentner R erhalten 2004 Altersbezüge. Wie sind diese zu versteuern? Die Versorgungsbezüge des Beamten gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit gemäß § 19 I 1 Nr. 2, II EStG, die Rente zu den sonstigen Einkünften gemäß § 22 Nr. 1 S. 3a) EStG, Letztere aber nur mit ihrem sog. Ertragsanteil. Diese Ungleichbehandlung ist vom BVerfG kritisiert worden, was zum ab 1.1.2005 geltenden Alterseinkünftegesetz geführt hat.

Zu allen objektiven Einkunftstatbeständen muss subjektiv eine Einkunftserzielungsabsicht hinzukommen. Für die Gewinneinkünfte lässt sich dies mit dem Wortlaut von § 15 II 1 EStG begründen, der – ausgrenzend – auch die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit betrifft. Für alle Einkunftsarten lässt sich das subjektive Merkmal mit dem Wort „erzielt“ in § 2 I 1 EStG begründen. Es braucht in der Regel nicht gesondert festgestellt, sondern kann aus dem Vorliegen der objektiven Merkmale abgeleitet werden. Es fehlt in den Fällen der Liebhaberei, wenn eine an sich steuerbare Tätigkeit nur aus im Bereich der privaten Lebensführung liegenden Gründen oder Neigungen ausgeübt wird (Beispiel: ein gestresster Lehrer betreibt einen kleinen landwirtschaftlichen Betrieb; zu einem wegen der Eigenheiten künstlerischer Tätigkeit schwierigen Grenzfall BFH DB 2003, 1204). Gewinnerzielungsabsicht bedeutet die Absicht, einen Totalgewinn zu erzielen, bezogen auf die gesamte Dauer der Tätigkeit, was Anfangsverluste nicht ausschließt.

## **2. Prüfungsschema**

Die Zuordnung eines wirtschaftlichen Vorgangs zu einer Einkunftsart ist konstitutiv für seine Steuerbarkeit. Ist nach der Rechtmäßigkeit eines Steuerbescheides gefragt, so ergibt sich, z.B. in der Begründetheitsstation der Prüfung einer finanzgerichtlichen Anfechtungsklage, folgendes Schema:

1. Ermächtigung: §§ 2, 36 I EStG, Letztere Norm betrifft, § 38 AO konkretisierend, die periodische Entstehung der Einkommensteuer.

2. Formelles: a) Zuständigkeit, insb. örtliche Zuständigkeit (§§ 17 – 29 AO); Form, insb. § 157 I EStG, Verfahren, hier kein Anhörungsgebot wie in § 28 VwVfG.

3. Materielles: Hier sind die Punkte des Steuertatbestandes zu prüfen.

Wichtig ist, dass gemäß § 157 II AO die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen grundsätzlich einen mit Rechtsbehelfen nicht selbstständig anfechtbaren Teil des Steuerbescheides bildet. Das bedeutet, dass ein Steuerbescheid, der auf einer fehlerhaften Rechtsanwendung beruht, dann keine subjektiven Rechte verletzt und nicht aufhebbar ist, wenn die Steuerfestsetzung im Ergebnis zutrifft, etwa weil mehrere Fehler sich gegenseitig neutralisieren. Das bedeutet weiter, dass ein Einkommensteuerbescheid, in dem Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft fälsch als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifiziert werden, nicht allein deshalb angefochten werden kann. Zwar hat die Qualifikation Bedeutung im Hinblick auf die Gewerbesteuer, deren § 2 I 2 GewStG an die einkommensteuerrechtliche Qualifikation anknüpft. Der Einkommensteuerbescheid entfaltet in der Qualifikationsfrage aber keine Bindungswirkung für die Gewerbesteuer.

### **3. Die Abgrenzung von Einkunftsarten**

#### **a) Die Erforderlichkeit der Abgrenzung**

Trotz des synthetischen Charakters der Einkommensteuer, der im Rahmen der Bemessungsgrundlage die Einkünfte aus den einzelnen Einkunftsarten zur Summe und zum Gesamtbetrag der Einkünfte zusammenzieht, ist die Unterscheidung vor allem für folgende Punkte von Bedeutung:

**(1)** Für Gewinneinkünfte gelten andere Methoden der Einkünfteberechnung als für Überschusseinkünfte, für die einen grundsätzlich der Betriebsvermögensvergleich (§ 4 I EStG), für die anderen die Einnahmen-Überschussrechnung. Auch innerhalb der Gewinneinkünfte gibt es Differenzierungen, so z.B. bei LuF die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG), die im steuerlichen Ergebnis günstig ist; gewerbliche Tierzucht wird demgegenüber schlechter behandelt, z.B. in § 15 IV EStG.

(2) Einkünfte aus Gewerbebetrieb, und nur diese, werden zusätzlich mit Gewerbesteuer belastet, nicht aber Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder aus selbstständiger Tätigkeit. **Merke:** Ein Apotheker ist steuerlich kein Freiberufler, sondern ein Gewerbetreibender; er wird im Katalog des § 18 I Nr. 1 EStG nicht genannt.

(3) Für einzelne Einkunftsarten gibt es unterschiedliche Freibeträge, z.B. den Sparer-Freibetrag gemäß § 20 IV EStG, oder Freigrenzen, z.B. die Freigrenze für Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften gemäß § 23 III 6 EStG, weiterhin unterschiedliche Werbungskostenpauschbeträge gemäß § 9a EStG oder Regelungen über Verluste, so für private Veräußerungsgeschäfte in § 23 III EStG.

#### **b) Einkünfte aus Gewerbebetrieb und sonstige Gewinneinkünfte**

Gewerbliche Tätigkeit zeichnet sich gemäß § 15 II 1 EStG durch die folgenden Merkmale aus: (1) Selbständigkeit, (2) Nachhaltigkeit, (3) Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, (4) keine LuF und keine selbständige Tätigkeit, (5) keine private Vermögensverwaltung.

Selbstständigkeit und Unselbstständigkeit sind nach dem Gesamtbild der Verhältnisse abzugrenzen. Für Unselbstständigkeit sprechen: festes, erfolgsunabhängiges Gehalt, Urlaub, Entgeltfortzahlung, Weisungsgebundenheit, Höchstpersönlichkeit.

Nachhaltig ist eine Tätigkeit, die auf Wiederholung angelegt ist.

Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr bedeutet ein erkennbares Auftreten als Anbieter von Gütern oder Leistungen gegen Entgelt, auch gegenüber einem begrenzten Kreis von Nachfragern.

Abgrenzungsprobleme zwischen Einkünften aus Gewerbebetrieb und Einkünften aus LuF gibt es, wenn mehr Tiere gehalten / gezüchtet werden, als die Betriebsfläche ernähren kann (z.B. Legehennenbatterie) oder wenn mehr verkauft als selbst produziert

wird. Abgrenzungsprobleme zwischen Einkünften aus Gewerbebetrieb und Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit stellen sich in den Fällen des § 18 I Nr. 3 EStG. Nach der sog. Vervielfältigungstheorie führt in diesen Fällen die Beschäftigung von mehr als einem qualifizierten Mitarbeiter zur Gewerblichkeit. Das ist zur Zeit besonders bedeutsam für die Tätigkeit von Insolvenzverwaltern, die nicht in erster Linie Rechtsberatung betreiben, sondern Vermögensverwaltung.

### **c) Private Vermögensverwaltung**

Das Abgrenzungsmerkmal „keine private Vermögensverwaltung“ ist ungeschrieben, systematisch zwar zwingend, im Einzelfall aber mit erheblichen Unsicherheiten belastet. Zur Vermögensverwaltung s. auch § 14 Satz 3 AO.

Einkünfte aus Vermögensverwaltung resultieren aus dem Vermögensstamm. Veränderungen des Vermögensstammes werden aber nur von der Reinvermögenszugangstheorie erfasst, nicht von der Quellentheorie. Die Reinvermögenszugangstheorie erfasst aber nur den betrieblichen Bereich, so dass Einkünfte aus privater Vermögensverwaltung grundsätzlich nicht steuerbar sind. Davon gibt es zwei Ausnahmen, nämlich private Veräußerungsgeschäfte (§§ 22 Nr. 2, 23 EStG) und, nachrangig zu diesen, die Veräußerung von Anteilen von Kapitalgesellschaften, die im Privatvermögen gehalten werden (§§ 17, 23 Abs. 2 Satz 2 EStG). Weitere Ausnahme, die aber Vermögensminderungen durch Abnutzung betrifft: § 9 I Nr. 7 EStG.

Die Grenzlinie zwischen privater Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb hat darum Bedeutung für die Steuerbarkeit. Private Vermögensverwaltung ist nach der BFH-Rspr. Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten, wobei die Veräußerung Beendigung dieser Tätigkeit ist, gewerblich die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung. Zur Konkretisierung dieser nicht eben klaren Formeln hat die Rechtsprechung eine Reihe von Fallgruppen entwickelt. Eine von ihnen betrifft die Drei-Objekt-Grenze. Als Faustformel gilt danach, dass die Grenze zur Gewerblichkeit überschritten wird, wenn ein Steuerpflichtiger in einem Zeitraum von fünf Jahren mehr

als drei Immobilien veräußert. Diese Regel findet keine Anwendung auf Immobilienhändler, die in jedem Fall gewerblich handeln. Eine Unterschreitung der Objektzahl ändert an der Gewerblichkeit nichts, wenn bei Anschaffung oder Bebauung der Objekte zweifelsfrei von vornherein eine unbedingte Veräußerungsabsicht des Steuerpflichtigen bestanden hat.

Das BVerfG hält diese belastungsrelevante Differenzierung von Gewinn- und Überschusseinkünften für mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar (E 26, 302, 313). Es muss aber zugegeben werden, dass diese Differenzierung zu Abgrenzungen führt, die mit erheblichen Unsicherheiten belastet sind.

#### **e) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung**

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfüllen die Voraussetzungen von § 15 II 1 EStG und werden trotzdem als Überschusseinkünfte qualifiziert. Die Vermietung und Verpachtung beweglicher Gegenstände ist nicht erfasst; Einkünfte insoweit sind sonstige Einkünfte gemäß § 22 Nr. 3 EStG. In erster Linie geht es um unbewegliches Vermögen (§ 21 Nr. 1 EStG). Da insoweit erhebliche Investitionen getätigt werden können, geht es bei Einkünften aus VuV häufig um die Berücksichtigung von Verlusten. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung können gewerblich sein, wenn eine einem Beherbergungsbetrieb vergleichbare Organisation erforderlich ist oder wenn zusätzlich Sonderleistungen erbracht werden oder wenn die Mieter häufig wechseln (Beispiel: Vermietung von Tennisplätzen).

#### **4. Die Mischung von Einkunftsarten**

Die Zuordnung zu einer Einkunftsart muss geklärt werden, wenn eine Tätigkeit sowohl Elemente der einen als auch der anderen aufweist. Im Verhältnis der drei Gewinneinkunftsarten ist das nicht möglich, weil sie sich gegenseitig ausschließen. Ebenfalls keine Überschneidungen sind denkbar im Verhältnis von Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit einerseits und Gewinneinkünften andererseits. Wohl ist denkbar, dass im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit Einkünfte aus Kapitalvermögen

oder aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden; hier ordnen die §§ 20 Abs. 3 und 21 Abs. 3 EStG den Vorrang der Gewerblichkeit an. Das bedeutet dann z.B., dass es keinen Werbungskostenpauschbetrag (§ 9a S. 1 Nr. 2 EStG) und keinen Sparerbeitrag (§ 20 Abs. 4 EStG) gibt. Eine ähnliche Regelung trifft für private Veräußerungsgeschäfte § 23 Abs. 2 EStG.

Weiterhin ist der Fall von mehreren Tätigkeiten denkbar, die einerseits im Zusammenhang stehen, andererseits unterschiedlich zu qualifizieren sind. Vorausgesetzt wird allerdings, dass tatsächlich mehrere Tätigkeiten vorliegen und nicht die eine bloßes Hilfsmittel oder bloße Voraussetzung für die andere ist. Beispiel für Letzteres: Eine Internatsschule nimmt Schulgeld einmal für den Unterricht, sodann für die Unterbringung und Verpflegung der Schüler. Hinsichtlich des Unterrichts geht es um eine selbständige Tätigkeit i.S. von § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG. Hinsichtlich Unterbringung und Verpflegung ist an Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und / oder aus Gewerbebetrieb zu denken. Allerdings ist das Internat nur ein Hilfsmittel für den Unterricht, so dass einheitlich eine freiberufliche Tätigkeit vorliegt (BFHE 80, 436). Oder: Ein Schriftsteller verkauft sein Buch. Einkünfte erzielt er dann nur durch den Verkauf. Dies ist eine gewerbliche Tätigkeit. Die freiberufliche Tätigkeit führt zu keinen Einkünften, sondern ist bloße Voraussetzung der gewerblichen.

**Fall:** Eine als GbR organisierte Tennisschule bietet im Rahmen ihres Unterrichtsprogramms Erfrischungsgetränke zum Verkauf an. Von den Einkünften der Schule entfallen ca. 90 % auf den Unterricht und ca. 10 % auf die Erfrischungsgetränke. Die Unterrichtseinkünfte sind solche aus selbstständiger Tätigkeit, die Getränkeeinkünfte solche aus Gewerbebetrieb. Dass die eine Einkunftsart die andere dominiert kann man nicht sagen. Hier greift die in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG niedergelegte Abfärbetheorie ein. Wenn die GbR auch eine gewerbliche Tätigkeit ausführt, hier den Getränkeverkauf, dann ist ihre Tätigkeit insgesamt, also auch hinsichtlich des Unterrichts, gewerblich. Etwas anderes würde nur gelten, wenn die gewerbliche Tätigkeit zwar selbständig, aber von ganz untergeordneter Bedeutung ist, die kaum in Erscheinung tritt. Läge der Einkünfteanteil der Erfrischungsgetränke z.B. nur bei 1 %, so wäre es unverhältnismäßig, ihm die Wirkung beizumessen, die Einkünfte aus dem

Unterricht umzuqualifizieren. Wollen die Steuerpflichtigen die Umqualifikation vermeiden, so haben sie die Möglichkeit, die gewerbliche Tätigkeit auf eine personenidentische andere Gesellschaft auszugliedern. Hinter § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG steht die Vorstellung, dass Personengesellschaften nur eine einheitliche Tätigkeit ausüben können und dass diese insgesamt als kaufmännisch anzusehen ist, auch wenn diese Voraussetzungen nur partiell erfüllt sind. Zu keiner Umqualifikation kommt es, wenn die Einkünfte nicht von einer Personengesellschaft, sondern von einer natürlichen Person erzielt werden. Dann wird vielmehr getrennt.

**Exkurs:** § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG knüpft an diesen Grundsatz an und erstreckt ihn auch auf den Fall, dass eine Personengesellschaft nur eine Tätigkeit ausübt, die nicht gewerblich ist. Die Personengesellschaft kann dann durch ihre Gesellschafter, nicht durch ihre Tätigkeit gewerblich geprägt sein (Geprägetheorie in Nr. 2 im Unterschied zur Abfärbetheorie in Nr. 1). Ist persönlich haftender Gesellschafter nämlich eine Kapitalgesellschaft und ist nur diese oder jemand, der nicht Gesellschafter ist, zur Geschäftsführung befugt, so gilt die Tätigkeit dieser Personengesellschaft in vollem Umfang als gewerblich.

Ausgehend von dieser ohnehin komplizierten Konstruktion sind noch drei Weiterungen vorzustellen. Fraglich ist erstens, ob die gewerbliche Prägung entfällt, wenn eine Kapitalgesellschaft, die nicht persönlich haftet, die aber zum Gesellschafterkreis gehört, an der Geschäftsführung beteiligt wird (Entprägung). Hinzuweisen ist zweitens auf § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 EStG, der eine Gesetzesumgehung ausschalten will, die dadurch erfolgt, dass eine gewerblich geprägte Personengesellschaft als persönlich haftender Gesellschafter an einer anderen Personengesellschaft beteiligt wird (doppelstöckige Personengesellschaft). Vorzustellen ist drittens die Zebragesellschaft. Darunter versteht man eine Gesellschaft, die eine nichtgewerbliche Tätigkeit ausführt, z.B. Vermietung und Verpachtung, bei der die Gesellschafter ihre Beteiligung aber teils als Betriebsvermögen, teils als Privatvermögen halten. Die Gesellschafter, die ihre Beteiligung als Privatvermögen halten, erzielen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 EStG), und die Gesellschafter, die ihre Beteiligung als Betriebsvermögen halten, erzielen aus derselben Tätigkeit Einkünfte aus



Gewerbebetrieb (§§ 21 Abs. 3, 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Diese Spaltung ist problematisch, weil für die Einkünfteermittlung dann unterschiedliche Regelungen gelten (Betriebsvermögensvergleich, einheitliche und gesonderte Feststellung). Es gibt zwei Wege, um das Problem zu lösen. Die eine Lösung qualifiziert die Einkünfte auf der Ebene der Gesellschaft als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und nimmt die Umqualifikation erst auf der Gesellschafterebene vor. Die andere Lösung qualifiziert den Anteil, der auf den gewerblichen Gesellschafter entfällt, bereits auf der Ebene der Gesellschaft als gewerblich. Welche Lösung vorzuziehen ist, ist derzeit auch innerhalb des BFH umstritten.