



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

**„Die Einkünfte aus Leistungen nach § 22 Nr. 3 EStG
eine Untersuchung zum Belastungsgrund der Einkommensteuer“**

Dissertation vorgelegt von Florian Wenk

Erstgutachter: Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof

Zweitgutachter: Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Institut für Finanz- und Steuerrecht

Die nachfolgende Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse ist aus der Arbeit *Die Einkünfte aus Leistungen nach § 22 Nr. 3 EStG – eine Untersuchung zum Belastungsgrund der Einkommensteuer* von Florian Wenk entnommen und ist bis auf wenige Anpassungen wortgleich mit dem zusammenfassenden Abschnitt im Kapitel „Ergebnisse“ der zu veröffentlichenden Arbeit. Die Arbeit wird voraussichtlich im Jahr 2016 im Peter Lang Verlag in der Reihe *Finanz- und Steuerrecht in Deutschland und Europa* erscheinen.

Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse

Die Norm des § 22 Nr. 3 EStG ist den letzten Jahren vorwiegend im Zusammenhang mit Gewinnspielen im Fernsehen und großen Spielgewinnen bei Pokerturnieren auch in den Fokus der Tagespresse gelangt. Es handelt es sich um einen Ergänzungsstatbestand auf den immer dann zurückgegriffen wird, wenn eine Besteuerung keiner anderen Einkunftsart unterfällt, aber dennoch eine Besteuerung für geboten gehalten wird. Das einzig Konstante in ihrer Rechtsanwendung ist daher auch lediglich die Definition der Rechtsprechung, dass die Einkünfte aus Leistungen jedes Tun, Dulden und Unterlassen erfassen, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrages sein kann, es sei denn, es liegt eine Veräußerung oder ein veräußerungsähnlicher Vorgang im privaten Bereich vor.

Ansonsten sind eine Vielzahl von Punkten umstritten und ungeklärt. Einige Fragen lauten wie folgt:

Was kennzeichnet das tatbestandsmäßige steuerbare Verhalten? Muss das Verhalten wirtschaftlicher Natur sein? Handelt es sich gar um den Grundtatbestand der Einkommenbesteuerung oder lediglich um eine (eng auszulegende) Ergänzungsnorm? Muss das Verhalten freiwillig erfolgen? Und was bedeutet, dass hoheitliche Beschränkungen ausdrücklich kein steuerbares Verhalten darstellen? Ist ein Leistungsaustausch Voraussetzung für eine Einkommensteuerbarkeit? Wie grenzt der Tatbestand die steuerliche zur nichtsteuerbaren Vermögenssphäre ab? Und sind Nutzungen stets steuerbar, aber damit einhergehende Verluste steuerlich unbeachtlich?

Die Arbeit stellt den rechtshistorischen Hintergrund und den Belastungsgrund der Einkommensteuer dar und versucht mit Hilfe dieser Erkenntnisse die Rechtsprechung und Literatur kritisch zu beleuchten, um Antworten und Lösungsvorschläge unter anderem auf die genannten Fragen zu finden.

I. Historische Grundlagen des § 22 Nr. 3 EStG

Die heutige Norm des § 22 Nr. 3 EStG basiert auf dem EStG von 1925. Lediglich der heutige Wortlaut geht zurück auf das Einkommensteuergesetz von 1934. Der Aussage in der Literatur, dass die Norm ohne Vorbild in das geltende Einkommensteuergesetz Eingang gefunden hätte, ist unzutreffend. Der Wortlaut des damaligen § 41 Abs. 1 Nr. 2 EStG 1925 findet sich bereits in Kommentierungen zum preußischen Einkommensteuergesetz von 1891. Und auch Fallgestaltungen, die heute im Rahmen der Leistungseinkünfte diskutiert werden, wurden bereits in den Kommentaren zum preußischen EStG 1891 und dem REStG 1920 diskutiert.

Nach der Gesetzesbegründung von 1925 ging es dem Gesetzgeber bei den sonstigen Leistungsgewinnen vornehmlich um die Erfassung einmaliger Tätigkeiten, die einen Gewinn abwerfen, und um die Abschöpfung sogenannter Spekulationsgewinne, eine präzise Definition wurde für unmöglich erachtet. Es wurde jedoch betont, dass nicht alle Einkünfte erfasst werden sollten und insbesondere einmalige, nicht tätigkeitsbezogene Vermögensanfänge unterlagen keiner Besteuerung. Hierzu gehörten insbesondere Vorgänge, die den Vermögensstamm des Steuerpflichtigen betrafen.

II. Fallgruppenbildung

Die unübersichtliche Vielzahl von Einzelentscheidungen hat bereits früh dazu geführt, dass in der Literatur Fallgruppen des Leistungseinkunftstatbestands gebildet wurden. Eine solche Einteilung verführt jedoch dazu, Lebenssachverhalte bestimmten Fallgruppen zuzuordnen, ohne die dahinterliegende Wertung der Steuerbarkeit oder Nichtsteuerbarkeit offenzulegen. Problematisch ist auch, dass eine Zuordnung eines Lebenssachverhaltes oftmals zu mehreren Gruppen des Leistungstatbestands möglich ist. Zudem sehen alle diese Fallgruppen mehr oder minder diffuse Auffanggruppen vor.

III. Dreigliedriger Einkommensteuertatbestand

Die Arbeit setzt sich mit dem Leistungseinkunftstatbestand der sonstigen Einkünfte vom dreigliedrigen Einkommensteuertatbestand ausgehend auseinander. Dieser setzt sich zusammen aus einem Zustands-, einem Handlungs- und einem Erfolgstatbestand.

Das besondere Interesse galt dabei dem Zustands- und Handlungstatbestand. Der Zustandstatbestand beschreibt das Nutzungspotential, der Handlungstatbestand die tatsächliche Nutzung einer Erwerbsgrundlage.

Es konnte festgestellt werden, dass der RFH und die historische Literatur den Leistungstatbestand eher restriktiv auslegten, insbesondere im Hinblick auf den Zustandstatbestand. Zugleich ist immer wieder angeführten Argumentation des BFH zu widersprechen, dass der BFH den Leistungstatbestand im Hinblick auf die Anforderungen an das Verhalten und damit den „Nutzungstatbestand“ gegenüber dem RFH erweiternd auslege. Im Gegenteil erweisen sich die tatbestandlichen Voraussetzungen des „Nutzungstatbestands“ als sehr konstant. Vielmehr wird deutlich, dass der BFH den Bereich des Zustandstatbestands erweitert hat, insbesondere im Bereich der sogenannten Vermögenssphäre, ohne sich jedoch mit den Implikationen einer solchen Erweiterung auseinandergesetzt zu haben.

IV. Belastungsgrund

Um diese Erweiterungen – auch im Hinblick auf den unbestimmten Wortlaut der Norm – zu beleuchten und zu bewerten, wird als Bewertungsmaßstab der Belastungsgrund der Einkommensteuer herausgearbeitet und herangezogen. Grundlage der Einkommensbesteuerung ist die Teilhabe und damit Belastung des wirtschaftlichen Erfolgs des Einzelnen auf Grund seiner Zugehörigkeit zur Produktivitätsgemeinschaft des Staates. Dieser Gemeinschaft gibt das Grundgesetz den Rahmen vor. Steuern sind die Kehrseite der Freiheitsrechte. Dies schließt jedoch die Feststellung nicht aus, dass die Einkommenbesteuerung in den Schutzbereich des Art. 14 GG eingreift und sich daher auch an Art. 14 GG messen lassen muss. Eine Einkommenbesteuerung hat grundsätzlich die Privatnützigkeit des Eigentums und des wirtschaftlichen Erfolgs zu beachten, insbesondere gehört hierzu der Grundsatz der Substanzerhaltung und die Freiwilligkeit der Teilnahme an Austauschbeziehungen.

V. Nutzungstatbestand

Die Nutzung einer Erwerbsgrundlage setzt einen entgeltlichen Leistungsaustausch voraus und stellt einen wirtschaftlichen Vorgang dar.

Die Entgeltlichkeit wird durch konkrete, unmittelbar aufeinander bezogene Tauschbeziehungen gekennzeichnet (kausaler Veranlassungszusammenhang). Erforderlich ist, dass die Leistung einen spezifischen fremdnützigen Aspekt aufweist. Bei dieser Beurteilung kommt es insbesondere auf die Zwecksetzungen von Leistungserbringer und Leistungsempfänger an. Ohne objektiv nachvollziehbare Verknüpfung ist die im Raume stehende Vermögensmehrung potentiell schenkungsteuerpflichtig.

Im Falle von vermögensbezogenen Handlungen muss auf den Zustandstatbestand durchgegriffen werden: Dem Entgelt muss eine konkrete Einwirkungsmöglichkeit des Leistenden auf ihm zuzurechnende Vermögenspositionen gegenüberstehen.

So erschöpft sich der Kauf einer Gewinnchance (z.B. im Lotto) in der Hingabe von Zahlungsmitteln und stellt keine Begründung eines Leistungsaustauschverhältnisses im Rahmen des § 22 Nr. 3 EStG dar. Im Falle des Erwerbs von Kapitalforderungen (zum Beispiel im Rahmen von Prozessfinanzierungen) erweist sich § 22 Nr. 3 EStG gegenüber den Kapitaleinkünften als subsidiär. Im Übrigen muss insbesondere bei Spielen das Vorliegen eines Leistungsaustauschs entgegen der herrschenden Meinung bejaht werden (wie zum Beispiel der Teilnahme an Pokerturnieren; so auch zuletzt die Rechtsprechung).

Der Nutzungstatbestand zeichnet sich ferner dadurch aus, dass die Nutzung freiwillig erfolgen muss. Dies gilt zumindest im Hinblick auf die Begründung der steuerbaren Tätigkeit. Zutreffend hält die herrschende Meinung daher eine durch hoheitlichen Zwang erfolgte Inanspruchnahme von privaten Vermögensgegenständen nicht für einkommensteuerbar.

Zudem muss die Nutzung erwerbsgerichtet sein: Diese Prüfung erfolgt objektiv am Maßstab des auf einen Erfolg hin strebenden Steuerpflichtigen. Die Nichtsteuerbarkeit von Spielen folgt daher nicht wegen eines nicht feststellbaren Leistungsaustausches, sondern wegen der fehlenden Erfolgsaussichten. Auch dies wird in den Entscheidungen des BFH zu „professionellen“ Spielern deutlich.

VI. Erwerbsgrundlage

Bei der Prüfung des weiteren Tatbestandsmerkmals, dem Zustandstatbestand, sind zwei Punkte besonders in den Blick zu nehmen. Einmal die bereits angesprochene Vermögenssphäre und ferner die Privatsphäre.

1. Privatsphäre

Als Korrektiv im Bereich der Privatsphäre werden entgeltliche Leistungen, die die oben genannten Voraussetzungen eines Leistungsaustauschs erfüllen und daher an sich steuerbar wären, als nicht steuerbar angesehen. Hierzu gehören insbesondere typische Freizeitaktivitäten wie Fussspielen, die nicht steuerbar sind, solange die Einnahmen den Aufwand nur ausgleichen oder lediglich unwesentlich übersteigen. Damit wird an die Rechtsprechung des BFH zu Amateurspielern angeknüpft. Gemäß § 12 Abs. 1 EStG gilt für den gesamten Tätigkeitskomplex die *Spezialität der Privatsphäre*.

Der Umfang der typischen Tätigkeit kann jedoch nur im Einzelfall bestimmt werden. Hierbei gelten zwei Grundsätze: je enger eine Tätigkeit mit der persönlichen Lebensführung verknüpft ist, desto weniger erlaubt sich eine isolierte Betrachtung einer einzelnen Tätigkeit. In Rechtsprechung und Literatur finden sich hier als Beispiel die sogenannten Hilfeleistungen auf familienrechtlicher Grundlage. Und je intensiver und systematischer eine Tätigkeit gerade auch im Hinblick auf mögliche Einnahmequellen ausgeübt wird, desto eher spricht dies für eine separate Steuerbarkeit und damit einer Teilung der vormals rein privaten Angelegenheit. Bei der Berechnung des Einnahmeüberschusses müssen jedoch stets die Aufwendungen in angemessenem Umfang berücksichtigt werden – im Zweifel ist dies zu schätzen.

2. Vermögenssphäre

Der zweite wichtige Prüfungspunkt im Rahmen der Erwerbsgrundlage ist die Frage, ob der zu betrachtende Vorgang die Vermögenssphäre betrifft. Nach hM sind Vorgänge in der Vermögenssphäre nicht steuerbar. Diese Prüfung knüpft an die Tatbestandsdefinition der Rechtsprechung an: Veräußerungen und veräußerungsähnliche Vorgänge im Privatbereich stellen keine Leistungen dar. Veräußerungsähnliche Vorgänge sind nach dem BFH durch die Endgültigkeit der Aufgabe eines Vermögenswertes in seiner Substanz gekennzeichnet.

Rechtshistorisch geht diese Einschränkung auf die grundsätzliche steuerliche Nichterfassung des privaten Stammvermögens zurück. Im Rahmen der Untersuchung ließ sich feststellen, dass die Idee, dass die Einkommensteuer nur die Reineinnahmen und nicht die Roheinnahmen besteuern soll, ein grundlegendes Merkmal sowohl der Quellentheorie als auch der Reinvermögenszugangstheorie ist. Der stets betonte Gegensatz zwischen Quellentheorie und Reinvermögenszugangstheorie und damit der Gewinn- und Überschusseinkünften stellt sich bei näherer Betrachtung nicht als so unüberwindbar dar, wie dies landläufig wiedergegeben wird. So ist zum Beispiel auch nach der Reinvermögenszugangstheorie das Gebrauchsvermögen einkommensteuerlich nicht verstrickt. Und nach der Quellentheorie sind zwar Vermögensminderungen des Stammvermögens grundsätzlich unbeachtlich, aber in besonderen Ausnahmefällen kann zumindest nach *Fuisting* als einem der maßgeblichen Vertreter der Quellentheorie eine außerordentliche Wertminderung auch im Bereich des Stammvermögens Berücksichtigung finden.

Gerechtfertigt durch die Feststellungen zum Belastungsgrund sind Wertersatz und Wertverbrauch daher grundsätzlich im Rahmen der Bestimmung des Zustandstatbestands zu berücksichtigen: Dieser besteht aus einem Nutzungspotential, dem bei vermögensbezogenen Handlungen in der Regel (bei derivativ erworbenen Vermögensgegenständen) eine entsprechende Aufwandsposition rechnerisch gegenübergestellt werden kann. Hierbei ist zu beachten, dass der Gesamtwert eines Vermögensgegenstands nicht unbedingt nur durch ein einziges korrespondierendes Nutzungspotential gebildet wird. Bei der Identifizierung des Nutzungspotentials und damit der Bestimmung der Erwerbsgrundlage ist im Hinblick auf die tatsächliche Nutzung ein entsprechender Wertabgang als Aufwandsverbrauch zu berücksichtigen.

Nicht steuerbar sind daher nur unrealisierte Wertschwankungen und Bestandsänderungen (Aktivtausch) außerhalb der Spekulationsfristen. Im Übrigen ist bei einer Vermögensnutzung eine Abgrenzung zwischen dauerhaften Wertveränderungen und Wertverlusten zu nur vorübergehenden Wertschwankungen erforderlich.

Diese Prüfung läuft auf die Einführung eines für die Zwecke der Untersuchung so bezeichneten *Nachhaltigkeitsfaktors* hinaus: Wenn es für den Berechtigten praktisch unmöglich ist, den Zustand ex-ante wiederherzustellen, schließt der Grundsatz der Substanzerhaltung eine Besteuerung aus. Dies gilt sowohl für Sach- als auch für Foderungseigentum. Es liegt in diesen Fällen eine Übertragung einer „Wertparzelle“ vor. Dauerhafte Nutzungsaufgaben und Nutzungsbeschränkungen sind Substanzminderungen gleichzusetzen, die bereits heute nach hM keine steuerbare Nutzung darstellen. Dauerhaft bedeutet hier zumindest eine Zeitspanne von mehr als 30 Jahren und liegt bei Bedingungen und Befristungen nicht vor.

Bei ausschließlich privatgenutzten Vermögensgegenständen rechtfertigt sich die Nicht-Besteuerung von dauerhaften Einschränkungen zusätzlich aus dem grundsätzlichen Vorrang der Privatsphäre, wenn der Vermögensgegenstand im Übrigen weiterhin ausschließlich privat genutzt wird. Dann sind alle Aufwendungen für diesen Vermögensgegenstand bislang nach § 12 Abs. 1 EStG unberücksichtigt geblieben und in Folge dessen ein nicht-steuerbarer Wertparzellentausch anzunehmen: Das Nutzungspotential ist umfassend der Privatsphäre zugeordnet. Beispiele aus der Rechtsprechung sind der Verzicht auf die Geltendmachung von Abwehrrechten gegen Nutzungen auf benachbarten Grundstücken und die Hinnahme von Gebrauchsminderungen (Tausch von Aussicht gegen Geld; Tausch von Nutzungsmöglichkeit(en) gegen Geld).

Ist die Vermögensposition hingegen steuerlich verstrickt, so ist der gesamte Vorgang steuerbar (insbesondere auch innerhalb der Spekulationsfrist). Im Rahmen von bestehenden Rechtsverhältnissen (z.B. Mietverträgen) stellen Entgelte für Beschränkungen – dauerhafte

oder bloß vorübergehende – zunächst eine Aufwandsminderung dar. Die Entgelte teilen das Schicksal des Hauptvertrages.

In beiden Fällen ist einer Besteuerung also grundsätzlich nicht ausgeschlossen. Jedoch ist der Aufwand für das Halten und Erhalten des Vermögensgegenstands der Nutzungssphäre zugeordnet mit der Folge, dass der anteilige Verzicht auf die korrespondierende Aufwandsposition – notfalls im Schätzwege – berücksichtigt werden muss.

Bei sogenannten Risikogeschäften in der Vermögenssphäre wie der entgeltlichen Übernahme von Bürgschaften ist eine bedingte Erwerbsgerichtetheit anzunehmen. Es existiert kein Grundsatz, dass endgültige Verluste immer in die unbeachtliche Vermögenssphäre fallen. Im Verlustfalle sind die Verluste daher als Werbungskosten zu berücksichtigen oder die Erwerbsberichtetheit entfällt nachträglich.

VII. Ausblick

In der Gesamtschau lautet die Empfehlung an den Gesetzgeber; dass auf Grund der Schwierigkeit der Abgrenzung von der Vermögenssphäre zur Erwerbsphäre die Besteuerungsbasis durch die Verstrickung des gesamten Privatvermögens mit Ausnahme des Lebensführungsvermögens (und des Gebrauchsvermögens) erweitert werden sollte.

Darüber hinaus sollte die Freigrenze, die momentan € 256,- beträgt, deutlich erhöht werden. Diese läge bei einer Anpassung der Beträge von 1925 an heutige Verhältnisse bereits bei mehreren tausend Euro.