

**FINANZ- UND STEUERRECHT
IN DEUTSCHLAND UND EUROPA**

Band 5

Melanie Falkner

**Die Einkunftserzielungs-
absicht als subjektives
Besteuerungsmerkmal**

Eine Analyse subjektiver
Tatbestandsmerkmale im Steuerrecht



PETER LANG

Internationaler Verlag der Wissenschaften

§ 1 Einleitung

A. Die Problematik der Einkunftserzielungsabsicht

Mithilfe des Merkmals der Einkunftserzielungsabsicht soll der steuerbare Bereich von der steuerlich irrelevanten Liebhaberei abgegrenzt werden. Trotz umfangreicher Rechtsprechung und zahlreicher Beiträge aus dem Schrifttum¹ stellen sich hier noch viele Fragen. Seit der Verlängerung der Veräußerungsfristen in § 23 EStG durch das StEntlG 1999/2000/2002² ist beispielsweise strittig, ob für eine Vermietungstätigkeit Einkunftserzielungsabsicht gegeben ist, wenn positive Einkünfte erst durch einen nach § 23 EStG steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn angestrebt werden. Fraglich ist auch, wann in Ermangelung eines Förderungs- und Sachzusammenhangs die Einkunftserzielungsabsicht gesondert für die jeweiligen Aktivitäten des Steuerpflichtigen zu betrachten ist. Aber auch grundlegende Fragen, wie die Ausrichtung der Absicht an steuerlichen oder aber betriebswirtschaftlichen Gewinnen oder nach subjektiven oder objektiven Gesichtspunkten, bleiben umstritten. Ob die Hinnahme von Verlusten ohne Reaktion des Steuerpflichtigen mit betriebswirtschaftlich sinnvollen Gegenmaßnahmen bereits für sich allein eine fehlende Einkunftserzielungsabsicht begründen kann oder ob darüber hinaus noch persönliche Handlungsgründe festzustellen sind³, ist ebenso unklar wie die Frage, ob Einkunftserzielungsabsicht bejaht werden kann, wenn eine Tätigkeit erst beim Rechtsnachfolger positive Erträge abwerfen wird⁴. Besonders intensiv wird die Einkunftserzielungsabsicht bei § 21 EStG diskutiert: Die einzelnen Faktoren für eine Totalüberschussprognose werden von Rechtsprechung und Literatur ebenso wie Sonderfälle, die eine nähere Untersuchung der Liebhaberei bedingen, detailgenau erörtert.

Indes wird sich die vorliegende Arbeit nicht in Detailprobleme vertiefen, sondern die Einkunftserzielungsabsicht in ihrer Gesamtheit auf ihre Berechtigung hin überprüfen. Die Einzelprobleme entstehen insbesondere, weil das Merkmal bereits die Entstehung steuerpflichtiger Einkünfte nach § 2 I 1 EStG betrifft und somit im Rahmen aller steuerbaren Tätigkeiten zu erörtern ist. Dies löst eine Flut von Einzelfragen aus und gleichzeitig eine Vielzahl von Literatur- und Rechtsprechungsbeiträgen. Dabei wird im Gang der folgenden Darstellung stets die Detailfrage mit der Grundlage der Einkunftserzielungsabsicht ver-

1 Nach Juris-Recherche vom 1.9.2008 ergaben sich unter dem Stichwort „Einkunftserzielungsabsicht“ 1.286 Treffer in der Rechtsprechung und 651 in der Literatur.

2 Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24.3.1999, BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304.

3 Vgl. dazu die Beiträge von *Albers*, in: FS Müller, 262 ff.; *Honisch*, DStR 2000, 545.

4 Vgl. dazu die Dissertation von *Escher*, Steuerliche Liebhaberei und Subjektbezug der Einkünfteerzielungsabsicht.

knüpft. Daneben werden die Einzelfragen nicht isoliert gewürdigt, sondern es sind Unstimmigkeiten zwischen den einzelnen Ergebnissen der Einkunftsarten aufzuzeigen. Im Gang der Darstellung wird dabei immer wieder auf Sinn und Zweck des Merkmals verwiesen, weil dies bei Lösung der Detailfragen oft aus den Augen verloren wird.

Ein besonderes Augenmerk ist daneben auf die methodischen Aspekte der Anwendung der Einkunftserzielungsabsicht zu richten. Dies beginnt bei der dogmatischen Zuordnung der Elemente der Einkunftserzielungsabsicht zur tatbestandlichen oder zur beweisrechtlichen Ebene. Kritisch zu würdigen ist im Zusammenhang mit der Kontrollpraxis des BFH auch die Zuordnung des Merkmals zur Tat- oder zur Rechtsfrage. Darüber hinaus bereiten eine Verankerung der Einkunftserzielungsabsicht in den gesetzlichen Vorschriften sowie eine Rechtfertigung des Merkmals weiterhin Probleme.

Hauptanliegen der Arbeit ist eine Untersuchung der Einkunftserzielungsabsicht im Hinblick auf ihren subjektiven Charakter. Insofern sind Widersprüchlichkeiten dieses subjektiven Ausgangspunktes zur tatsächlichen Anwendung des Merkmals aufzuzeigen. Die nachstehenden Erläuterungen sind daran ausgerichtet, das Merkmal der Einkunftserzielungsabsicht als subjektives Besteuerungsmerkmal darzustellen, zu kritisieren und umfassend zu würdigen.

B. Die allgemeine Problematik subjektiver Besteuerungsmerkmale

Gegenstand dieser Arbeit ist demnach die Analyse der Einkunftserzielungsabsicht vor allem unter dem Aspekt ihrer Eigenschaft als subjektives Tatbestandsmerkmal. Bei der Einkunftserzielungsabsicht handelt es sich „um eine innere Tatsache, die – wie alle sich in der Vorstellung von Menschen abspielenden Vorgänge – nur anhand äußerlicher Merkmale beurteilt werden kann“⁵. Folge dieser Feststellung ist eine Objektivierung des Merkmals. Diesem Schicksal unterliegen neben der Einkunftserzielungsabsicht auch alle weiteren subjektiven Merkmale des Einkommensteuerrechts. Fraglich ist aber, was nach der Objektivierung noch vom subjektiven Charakter der Merkmale übrig bleibt⁶. Die Merkmale bestimmen sich letztlich *ausschließlich* anhand von objektiven Kriterien, die – angeblich – stets einen Rückschluss auf die innere Willensrichtung des Steuerpflichtigen erlauben.

Dem Steuerrecht fehlt es an einer ausreichend entwickelten Dogmatik zu diesen subjektiven Merkmalen. Während im Strafrecht der wirkliche Wille des Bürgers erforscht wird, muss sich das Massenfallgebiet des Steuerrechts mit einem typisierten Willen begnügen. Stets wird zwar behauptet, es gehe um den wirklichen Willen des Steuerpflichtigen. Geurteilt wird aber allein anhand äußerer Anzeichen, die ein Verhalten des Steuerpflichtigen aufzeigen, das typischer-

5 Hier handelt es sich um eine stetig wiederkehrende Wendung, die z.B. BFH BStBl II 2005, 336, 338 benutzt.

6 Vgl. *Seeger*, in: Schmidt, § 2 Rn 23; *Schell*, S. 146.

weise auf einen entsprechenden Willen hindeutet. Dadurch wird – richtigerweise – gleiches Verhalten auch gleich besteuert, ohne dass der individuelle Wille des Steuerpflichtigen beachtlich wird. Dies entspricht einem Steuersystem, das nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichtet ist, denn der subjektive Wille des Steuerpflichtigen ist kein geeigneter Indikator, um eine Leistungsfähigkeitserhöhung oder -minderung anzuzeigen. Im Strafrecht kann dagegen gleiches Verhalten unterschiedlich bewertet werden, weil es tatsächlich auf den Willen des Bürgers ankommt.

Innere Willensentschlüsse können indes nur anhand äußerer Kriterien bestimmt werden. Im Zivilrecht herrscht ein ähnliches Problem. Idealerweise richten sich die rechtsgeschäftlichen Folgen nach dem wirklichen Willen des Bürgers. Da dieser jedoch nicht erkennbar ist, wird stets auf das *objektiv Erklärte* sowie auf das Erklärungsverhalten abgestellt. Maßgebend ist nicht das subjektiv Gewollte, sondern nur das für den Erklärungsempfänger objektiv Erkennbare. Anders als im Steuerrecht wird aber nicht behauptet, dass das objektiv Erklärte auch zwingend dem subjektiv Gewollten entspricht. Vielmehr erkennt das Zivilrecht – z.B. im Institut der Anfechtung – an, dass das objektive Erscheinungsbild und die subjektive Willensrichtung auseinander fallen können. Im Steuerrecht wird dagegen aus den objektiven Indizien stets auf eine entsprechende subjektive Absicht geschlossen. Insoweit wird unterstellt, dass bei entsprechendem Verhalten stets eine kongruente subjektive Abbildung im Kopf des Steuerpflichtigen besteht. Der unvernünftig, irrational und eigenwillig handelnde Steuerpflichtige wird insoweit ausgeblendet und durch den normaltypischen Steuerpflichtigen ersetzt.

Sowohl Strafrecht als auch Zivilrecht unterscheiden zudem dogmatisch zwischen Vorsatz und Fahrlässigkeit. Beim fahrlässigen Handeln fehlt dem Bürger der Vorsatz. Er handelt ohne Wissen und Wollen, dennoch erscheint eine Strafe in den gesetzlich bestimmten Fällen (vgl. § 15 StGB) bzw. das Vorliegen des Verschuldens erforderlich und gerechtfertigt. Dagegen ist im Steuerrecht bei der Bestimmung von subjektiven Merkmalen ausschlaggebend, wie sich die Situation für den Steuerpflichtigen darstellen *musste*. Musste er erkennen, dass eine Einkunftserzielung nicht möglich ist, so fehlt ihm die Einkunftserzielungsabsicht. Aus einem „fahrlässigen“ Verhalten wird auf die Erfüllung des subjektiven Tatbestands geschlossen. Ein solches Vorgehen verbietet sich nach der entwickelten Methodik von Zivil- und Strafrecht. Denn was der Bürger „hätte wissen müssen“ oder „hätte wissen können“, ist nicht gleichzusetzen mit seinen tatsächlichen inneren Vorstellungen.

Freilich ist das Steuerrecht nicht mit dem Straf- oder dem Zivilrecht gleichzusetzen. Festzustellen ist lediglich, dass es dem Steuerrecht insoweit an einem dogmatischen Konzept fehlt, welches durch die Behauptung und Unterstellung vom Vorliegen entsprechender Willensentschlüsse des Steuerpflichtigen ersetzt wird. Als eigenständige Rechtsmaterie muss das Steuerrecht weder auf eine „Fahrlässigkeit“ noch auf ein „objektives Erklärungsverhalten“ abstellen oder

ähnlich dem Strafrecht den subjektiven Willen erforschen. Das derzeitige Vorgehen ist aber in hohem Maße unbefriedigend, so dass an dieser Stelle vorab ein Seitenblick zu anderen Rechtsgebieten gewagt wurde.

C. Der Gang der Darstellung

Die Darstellung beginnt mit der Analyse der Einkunftserzielungsabsicht (1. Kapitel). Danach wird das Merkmal einer kritischen Würdigung unterzogen (2. Kapitel), um zu untersuchen, ob es seine Funktion als *subjektives* Merkmal *aller* Einkunftsarten erfüllen kann. Schließlich wird das Problem in seinem weiteren Kontext behandelt, indem weitere subjektive Merkmale erörtert werden. Anhand einer Vergleichsbetrachtung aller subjektiven Tatbestandsmerkmale wird die Problematik subjektiver Besteuerungsmerkmale und deren unzureichende Lösung aufgezeigt (3. Kapitel). Anschließend wird – unter Verwerfung bisher entwickelter Vorschläge – ein neues Lösungskonzept zur Ablösung der Einkunftserzielungsabsicht vorgeschlagen (4. Kapitel).