

**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

Inhaltsverzeichnis

§ 1 Einleitung.....	17
A. Die Problematik der Einkunftserzielungsabsicht	17
B. Die allgemeine Problematik subjektiver Besteuerungsmerkmale.....	18
C. Der Gang der Darstellung.....	20
1. Kapitel: Das Merkmal Einkunftserzielungsabsicht: Definition, Hintergrund, Handhabung in der Rechtsprechung	21
§ 2 Definition der Begriffe	21
A. Einkunftserzielungsabsicht als subjektiver Tatbestand in § 2 I 1 EStG.....	21
B. Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht	24
C. Liebhaberei	25
I. Das Verhältnis der Liebhaberei zur Einkunftserzielungsabsicht.....	25
II. Definition und Inhalt der Liebhaberei.....	26
III. Umfang der Liebhaberei	27
1. Unterteilung der Liebhaberei-Tätigkeiten	27
2. Maßgabe des weiten Liebhaberei-Begriffs.....	29
IV. Kritik am Begriff der Liebhaberei	31
V. Stellungnahme zur Kritik und Ergebnis.....	32
§ 3 Voraussetzungen der Einkunftserzielungsabsicht	33
A. Möglichkeiten der Prüfung des Merkmals	33
B. Voraussetzungen für das Vorliegen der Absicht	35
C. Voraussetzungen für das Fehlen der Einkunftserzielungsabsicht und damit gleichzeitig für das Vorliegen der Liebhaberei	39
D. Analyse	41
I. Begriffliche Klarstellung.....	41
II. Inhaltliche Analyse	41
1. Relevanz des Merkmals nur in seiner Verneinung.....	42
2. Dogmatische Einordnung der zwei Stufen.....	42
3. Das Subjektive der Stufenprüfung	43
§ 4 Einkunftserzielungsabsicht in der historischen Entwicklung der Rechtsprechung.....	44
A. Die aktuelle Handhabung – Objektive Prüfung des subjektiven Merkmals	44
B. Historische Entwicklung.....	46
I. Anfänge der Liebhaberei.....	46

II.	Verankerung der Liebhaberei im gesetzlichen Einkommensteuer-	49
III.	Der subjektive zweigliedrige Liebhaberei-Begriff	51
C.	Fazit.....	54
I.	Fortschreitende Entwicklung	54
II.	Verknüpfung der Liebhaberei mit der Einkunftserzielungsabsicht.....	55
III.	Objektive Liebhaberei und Einkunftserzielungsabsicht	56
IV.	Keine absoluten Positionen.....	57
§ 5	Dogmatik	58
A.	Sinn und Zweck des Merkmals.....	58
I.	Bestimmung des Zwecks	59
II.	Veranschaulichung anhand zweier Beispiele	61
1.	Beispiel: Der Kunstliebhaber	61
a)	Anwendung des Merkmals Einkunftserzielungsabsicht	62
b)	Verzicht auf das Merkmal Einkunftserzielungsabsicht	62
c)	Analyse.....	62
2.	Beispiel: Das Mietkaufmodell als Steuersparmodell	63
a)	Ergebnisse in Abhängigkeit des Merkmals der Einkunfts-	
erzielungsabsicht	63	
b)	Analyse.....	64
III.	Analyse des Zwecks eines Verlustverrechnungsverbotes	65
IV.	Weiterer Zweck des Merkmals	66
B.	Gesetzliche Grundlage der Einkunftserzielungsabsicht	67
I.	§ 15 II 1 EStG als Grundlage der Einkunftserzielungsabsicht	67
II.	Unterschiedliche Gesetzesgrundlagen für Gewinn- und Überschuss-	
erzielungsabsicht	69	
III.	§ 2 I 1 EStG – Auslegung des Begriffes „erzielt“	70
IV.	§ 2 I 1 Nr. 1-7 EStG – Wesensmerkmal der Einkunftsarten	72
V.	§ 12 EStG bzw. Sinngehalt der §§ 12, (4 IV, V) und 9 I 1 EStG.....	72
VI.	Fazit: Keine gesetzliche Grundlage, sondern eine Schöpfung der	
Rechtsprechung.....	74	
VII.	Anerkennung durch den Gesetzgeber und die Finanzverwaltung	76
C.	Rechtfertigung	77
I.	Der Fiskalzweck.....	77
II.	Das Leistungsfähigkeitsprinzip.....	78
1.	Ergänzung der Fiskalzweckthese	79
2.	Liebhaberei als Einkommensverwendung.....	80
3.	Liebhaberei als Bestandteil der Privatsphäre	81
4.	Kritik.....	82
a)	In Bezug auf die Leistungsfähigkeit und den Fiskalzweck	82
b)	Zirkelschlussargument	83
c)	Liebhaberei-Einnahmen aus der verlustbringenden Tätigkeit	84
d)	Fazit.....	86

III. Einkommenstheorien	86
1. Der fiskalischer Einkommensbegriff.....	86
2. Die Markteinkommenstheorie	87
3. Theorie des Erwerbseinkommens	88
4. Wirtschaftlichkeit	89
5. Kritik.....	89
IV. Steuergerechtigkeit.....	90
V. Stellungnahme.....	91
1. Das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Liebhaberei-Einnahmen	91
2. Gerechte Lastenverteilung und Zweck der Einkommensteuer	92
3. Ergebnis	93
§ 6 Zusammenfassung des 1. Kapitels.....	94
2. Kapitel: Kritik des Merkmals	97
§ 7 Die Rechtsprechungsänderung vom objektiven zum subjektiven Liebhaberei-Begriff	97
A. Zwei Bedeutungen des Begriffs „subjektiv“	97
B. Die subjektive Ausrichtung der Einkunftserzielungsabsicht.....	98
C. Fazit.....	99
§ 8 Gewinnbringende Liebhaberei.....	100
A. Rechtsprechung.....	100
B. Zusammenfassung	106
C. Analyse	107
I. Anforderungen an die Einkunftserzielungsabsicht divergieren.....	108
II. Beurteilungswechsel trotz gleich bleibender Willensrichtung	110
III. Unvereinbarkeit mit der Annahme eines subjektiven Tatbestandmerkmals	111
IV. Methodisches.....	112
D. Fazit.....	113
§ 9 Einkunftserzielungsabsicht als Fiktion.....	113
A. Der Erbe	113
B. Nutzungsentschädigungen	114
C. Zinsen.....	115
D. Fehlender Veräußerungswille.....	116
E. Fazit.....	118
§ 10 Artifiziieller Charakter.....	119
A. Die geforderte Willensbildung	119
B. Die tatsächliche Willensbildung	120
C. Fazit.....	121

§ 11 Mangelnde tatsächliche Erforschung des subjektiven Willens	122
A. Ermittlung subjektiver Merkmale	122
B. Ermittlung der Einkunftserzielungsabsicht	123
I. Ausschließlichkeit objektiver Merkmale – Ausblendung der Erklärungen des Steuerpflichtigen	123
II. Besonderer Charakter der Indizien	124
III. Ermittlung eines typisierten anstatt des individuellen Willens.....	125
1. Definition der Typisierung	125
2. Die typisierte Einkunftserzielungsabsicht	128
3. Beispiel eines typisierten Willens	129
IV. Objektive Betrachtung statt Willenserforschung	129
1. Die Ergebnisprognose	129
2. Unrealistische Vorstellungen	131
3. Reaktion auf Verluste	132
V. Analyse der Ermittlung der Einkunftserzielungsabsicht	133
C. Einkunftserzielungsabsicht als objektives Tatbestandsmerkmal.....	134
I. Typisierter Wille hat objektiven Charakter	134
II. Verzichtbarkeit der Subjektivität	135
III. Betätigte Absicht und Verhalten als Bestandteile des objektiven Tatbestandes.....	135
§ 12 Methodische Widersprüche des BFH	136
A. Bindungswirkung des § 118 II FGO.....	137
I. Vorgehen des BFH.....	137
II. Bedenken.....	139
III. Lösung.....	141
B. Indiz- versus Tatbestandswirkung	141
§ 13 Besteuerung in Abhängigkeit vom Willen des Steuerpflichtigen	143
A. Unzulässigkeit einer Besteuerung nur unter der Voraussetzung der Einkunftserzielungsabsicht	143
B. Zur generellen Unzulässigkeit subjektiver Besteuerungsmerkmale	144
I. Argumente gegen die Zulässigkeit einer subjektiv-willens- abhängigen Besteuerung	144
II. Beachtlichkeit des Willens.....	147
C. Existenz subjektiver Merkmale	148
D. Umgekehrter Blickwinkel – Nichtbesteuerung unter der Voraussetzung fehlender Einkunftserzielungsabsicht.....	148

§ 14 Inkonsequenzen des Merkmals im Rahmen der verschiedenen Einkunftsarten.....	150
A. Sonderfall der Vermietung und Verpachtung.....	150
I. Verluste sind unschädlich für eine Liebhaberei.....	151
II. Kritik und Alternativvorschläge	154
III. Abweichende Prüfung.....	155
IV. Abweichende Bestimmung der Totalperiode	156
B. Weitere Unstimmigkeiten innerhalb der Einkunftsarten	157
I. Abweichende Totalperiode bei § 13 EStG	158
II. Verlustreiche Tätigkeiten ohne Liebhabereigefährdung.....	158
III. Abweichende Gewinnermittlungsvorschriften, §§ 5a, 13a EStG.....	159
1. Sonderregelung des § 13a EStG.....	159
2. Die Tonnagebesteuerung nach § 5a EStG.....	160
IV. § 23 EStG als Ausnahme des Erfordernisses einer Einkunfts- erzielungsabsicht	161
1. § 23 EStG als objektiver Tatbestand ohne subjektive Merkmale	161
2. Fehlende Rechtfertigung der Ausnahme	163
3. Der neue § 20 II EStG i.d.F. ab VZ 2009.....	166
V. Die Modifikation der Gewinnerzielungsabsicht bei §§ 17, 22 Nr. 3 EStG.....	166
VI. Normzusammenhang – §§ 17, 23, 22 Nr. 3 EStG im Vergleich	168
C. Analyse	169
§ 15 Zusammenfassung des 2. Kapitels.....	171
A. Einkunftserzielungsabsicht als objektives Tatbestandsmerkmal.....	171
B. Zusammenfassung der Aussagen des 2. Kapitels	171
C. Überblick über die Objektivierung, Typisierung und Normativierung des Merkmals	173
D. Keine Voraussetzung jeder steuerbaren Tätigkeiten	174
E. Methodische Kritik unter Zustimmung der praktischen Entscheidungsgergebnisse	174
3. Kapitel: Umfassende Analyse subjektiver Besteuerungsmerkmale	175
§ 16 Systematik subjektiver Tatbestandsmerkmale	176
A. Konsequenzen objektiver gegenüber subjektiver Tatbestandsmerkmale.....	177
B. Vor- und Nachteile aus der Verwendung subjektiver Tatbestands- merkmale.....	177
I. Vorteile.....	178
II. Nachteile	179
C. Notwendigkeit subjektiver Tatbestandsmerkmale.....	181
D. Systematisierung der einzelnen Merkmale.....	182

§ 17 Subjektive Merkmale im Einzelnen	182
A. Die zentralen subjektiven Tatbestandsmerkmale	183
I. Die Wiederholungsabsicht, § 15 II 1 EStG.....	183
II. Der Erwerb eines Gebäudes in Abbruchabsicht	184
III. Die Wiederaufnahmeabsicht bei einer Betriebsunterbrechung	186
IV. Die Missbrauchsabsicht, § 42 AO	189
V. Der Gesamtplan.....	192
VI. Investitionsabsicht und Reinvestitionsabsicht	194
1. Die Investitionsabsicht gemäß § 7g I 2 Nr. 2 EStG	194
2. Die Reinvestitionsabsicht – Rücklage für Ersatzbeschaffung	196
B. Weitere Relevanz des Willens im Rahmen der Einkommens- besteuernng	198
I. Das gewillkürte Betriebsvermögen.....	198
II. Einlagen und Entnahmen	199
III. Absichten im Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe.....	200
1. Betriebsaufgabe versus Betriebsabwicklung.....	200
2. Zwingende Betriebsabwicklung	201
3. Zwingende Betriebsaufgabe	201
C. Exkurs	202
I. Die Verwendungsabsicht im Umsatzsteuerrecht	202
II. Die Rückkehrabsicht im Außensteuerrecht	204
§ 18 Die subjektive Komponente der Erwerbsaufwendungen	205
A. Fakultatives subjektives Element	205
B. Gründe für und gegen ein subjektives Veranlassungsprinzip	207
C. (Ir-)Relevanz des Willens	210
D. Objektive Auslegung entgegen subjektivem Gesetzeswortlaut	210
E. Fazit.....	211
I. Folgerung hinsichtlich der Einkunftserzielungsabsicht.....	211
II. Folgerung hinsichtlich subjektiver Tatbestandsmerkmale	211
§ 19 Veräußerungsabsicht bei Grundstückserwerb	212
A. Funktion des Merkmals	212
B. Ermittlung des Merkmals.....	213
I. Die Drei-Objekt-Grenze zum Nachweis der Absicht	214
II. Objektiver Charakter des Merkmals	215
III. Betonung der subjektiven Sicht	218
IV. Alternativlösungen	219
C. Fazit.....	220
I. Objektives Abgrenzungskriterium	220
II. Vergleich zur Einkunftserzielungsabsicht	222

§ 20 Wille zum geschäftlichen Vertrag entgegen familiärem Motiv	223
A. Der Vertragsschluss unter nahen Angehörigen – einzelne Anwendungsfälle und Gemeinsamkeiten	223
I. Die unterschiedlichen Vertragsarten.....	224
1. Gesellschaftsverträge.....	224
2. Mietverträge.....	225
3. Darlehensverträge.....	226
4. Arbeitsverträge	226
II. Gemeinsamkeiten.....	227
B. Die Überprüfung der Angehörigenverträge.....	229
I. Verzicht auf ein subjektives Merkmal	229
II. Prüfungskriterien.....	230
III. Methodische Einordnung und Rechtfertigung der Prüfungs- kriterien	231
C. Fazit.....	233
§ 21 Folgerungen für alle subjektiven Tatbestandsmerkmale	233
A. Stellungnahme zur Vorteilhaftigkeit subjektiver Tatbestandsmerkmale	234
I. Einzelfallgerechtigkeit	234
II. Der Oder-Konto-Beschluss des Bundesverfassungsgerichts.....	235
III. Methodische Vorteile objektiver Merkmal.....	237
B. Fazit zur systematischen Einteilung der Merkmale.....	238
C. Fazit zur Notwendigkeit subjektiver Merkmale	239
I. Zusammenfassung der gegenwärtigen Existenz subjektiver Tatbestandsmerkmale.....	239
II. Steuerliche Behandlung mehrdeutiger und unvollendeter Sachverhalte	240
III. Vorgaben des Gesetzgebers	241
D. Ersetzung subjektiver Tatbestandsmerkmale	242
§ 22 Zusammenfassung des 3. Kapitels.....	244
4. Kapitel: Alternative Lösungskonzepte zur Liebhaberei-Problematik	247
§ 23 Abzulehnende Lösungsvorschläge	247
A. Rückkehr zum objektiven Liebhaberei-Begriff.....	247
B. Das Veranlassungsprinzip	248
C. Bloßes Abzugsverbot nach § 12 EStG für die Liebhaberei- Aufwendungen.....	250
D. § 42 AO.....	251
E. Gesetzliche Normierung der Liebhaberei.....	253
F. Neudefinition von subjektiven Tatbestandsmerkmalen	257

§ 24 Eigenes Lösungskonzept	259
A. Vorstellung der Lösungsidee	259
I. Objektive Ausrichtung	259
II. Keine positive Voraussetzung.....	263
III. Vorzunehmende Prüfung	264
1. Drei Voraussetzungen der Liebhaberei	264
2. Die persönlichen Gründe als dritte Voraussetzung – Liebhaberei im engeren Sinn	265
a) Beschreibung des „Einkünfterzielers“	266
b) Erfassung des „Liebhabers“ in vier Fallgruppen	267
(1) Die Liebhaberei aus Passion.....	268
(2) Die Liebhaberei als Kapitalanlage aus Einkommensteuer- ersparnissen.....	269
(3) Die Liebhaberei aus fehlender Verlustreaktion.....	270
(4) Die Liebhaberei aus krasser Misswirtschaft.....	271
IV. Dogmatische Ebene der Prüfungsvoraussetzungen	272
B. Nachteile	274
I. Fehlende gesetzliche Grundlage	274
II. Einkunftserzielungsabsicht als dogmatisches Fundament zum Ausschluss der Liebhaberei	275
III. Möglicher Verstoß gegen die gesetzliche Vorschrift des § 15 II 1 EStG	275
IV. Abschaffung eines anerkannten Tatbestandsmerkmals – Bruch mit der Rechtskontinuität	277
C. Vorteile	278
I. Keine Beeinträchtigung der Rechtskontinuität und der Rechts- sicherheit	278
II. Methodische Verbesserung durch Klarstellung.....	279
III. Objektive Merkmale sind ermittelbar	279
IV. Gleichwertige Einzelfallberücksichtigung.....	280
V. Bezug zur allgemeinen Problematik subjektiver Tatbestands- merkmale.....	280
§ 25 Zusammenfassung des 4. Kapitels.....	282
5. Kapitel: Schlussthesen	285
A. Zum Merkmal der Einkunftserzielung.....	285
B. Zur allgemeinen Thematik subjektiver Besteuerungsmerkmale	289