

Gedächtnissymposium für Professor Dr. Dieter Birk

Aktuelles zur Abgrenzung der Einkunftsarten

30. Mai 2022

Moderator:
Prof. Dr. Thomas Stapperfend

Podium:
Prof. Dr. Rolf Eckhoff
Dr. Barbara Koch-Schulte
Dr. Egmont Kulosa
Prof. Dr. Heinrich Weber-Grellet



Kurze Einführung in das Thema

- Der Einkommensteuer unterliegen bekanntermaßen Einkünfte aus sieben Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 EStG).
- Die einzelnen Einkunftsarten sind durch unterschiedliche Betätigungsformen gekennzeichnet.
- Das PrEStG von 1891 kannte vier Einkunftsarten; im EStG 1920, das auf der Schanz'schen Reinvermögenszugangstheorie beruht, gab es fünf (nicht abschließende) Einkunftsarten.
- Seit dem EStG 1925, das (weitgehend) auf der Quellentheorie von Fuisting beruht, gibt es sieben (abschließende) Einkunftsarten.
- Die Zuordnung der Einkünfte zu einer bestimmten Einkunftsart ist von erheblicher Bedeutung, da die einzelnen Einkunftsarten unterschiedliche Rechtsfolgen nach sich ziehen, z.B.
 - im Hinblick auf die Verstrickung des Vermögens,
 - wegen unterschiedlicher Einkünfteermittlungsarten,
 - wegen unterschiedlicher Steuererhebungsarten,
 - wegen einkünftespezifischer Befreiungen und Freibeträge.

Kritik

An diesem System wird Kritik geübt; Birk hat vom „Elend der Einkunftsarten“ gesprochen; die Kritik entzündet sich vor allem an den (gerade angedeuteten) unterschiedlichen Rechtsfolgen und den damit verbundenen Differenzierungen.

Neue Entscheidungen

Zur Frage der Abgrenzung der Einkunftsarten sind in jüngerer Zeit mehrere Entscheidungen des Bundesfinanzhofs und einzelner Finanzgerichte ergangen:

- a) Exiterlös eines angestellten Managers (BFH IX R 43/15, BFH VIII R 40/18)
- b) Zugehörigkeit einer Managementbeteiligung zum Betriebsvermögen eines freiberuflich tätigen Beraters (BFH VIII R 21/17)
- c) Behandlung des Carried Interest (FG M 12 K 2334/18, Rev VIII R 3/21)
- d) Erlös eines Arbeitnehmer aus der Veräußerung von Managementbeteiligungen (FG BaWü 2 K 1731/17, Rev VI R 2/21)
- e) Veräußerungserlös aus einem Managementbeteiligungsprogramm keine weitere Vergütung für die Arbeitsleistung des Arbeitnehmers (FG BaWü 2 K 1774/17, Rev VI R 1/21)

Tendenzen der Rechtsprechung

- Managementbeteiligungen eines angestellten Managers oder eines freiberuflich tätigen Beraters können ein eigenständiges wirtschaftliches Gewicht besitzen und sind dann nicht als Hilfgeschäft zu der unselbständigen bzw. selbständigen Beratungstätigkeit einzuordnen. Es kann eine neben dem Arbeitsverhältnis/Beratungsverhältnis bestehende, eigenständige Sonderrechtsbeziehung als Erwerbsgrundlage vorliegen.
- Im Rahmen einer Private-Equity-Beteiligung stellt nach (angefochtener) Auffassung des FG München bei einer steuerlich anzuerkennenden kapitaldisproportionalen Gewinnverteilungsabrede der Carried Interest einen (ggfs. nach § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG zu erfassenden) Gewinnanteil und keine Tätigkeitsvergütung im Rahmen der Ergebnisverwendung dar.
- Die Rechtsprechung lässt eine gewisse Neigung zu einer getrennten Beurteilung erkennen. Wo aber die Grenzen genau verlaufen (z.B. bei Erwerb unter Marktwert, bei nur kurzfristiger Beteiligung, bei geringer Höhe, bei fehlender oder unzureichender Vergütung aus nichtselbständiger Arbeit), bedarf weiterer Klärung.

Allgemeine Regeln zur Abgrenzung der einzelnen Einkunftsarten

Angesichts der Notwendigkeit der Abgrenzung, die sich zwingend aus den unterschiedlichen Rechtsfolgen der einzelnen Einkunftsarten ergibt, kann auf entsprechende Regeln für alle anderen Fälle und alle anderen Einkunftsarten nicht verzichtet werden. Das Gesetz selbst stellt konkrete Lösungen nur in einzelnen Fällen bereit (in den §§ 20 – 23 EStG). Weitere Regeln zur Abgrenzung der Einkunftsarten sind daher unter Beachtung der Systematik des Gesetzes, unter Beachtung der einkommensteuerrechtlichen Prinzipien und unter Beachtung der bisher ergangenen Rechtsprechung zu gewinnen. Daraus folgt:

- Prinzipiell sind alle Einkünfte gleich zu behandeln („synthetischer Einkommensbegriff“). Im Hinblick auf mit der jeweiligen Einkunftsart verbundene Besonderheiten sind (sachgerechte) Differenzierungen zulässig.
- Bei der Abgrenzung der Einkunftsarten ist im Ausgangspunkt von der Gleichrangigkeit der Einkünfte und von dem Grundsatz der möglichst weitestgehenden Trennung (zur Berücksichtigung des spezifischen Gehalts der jeweiligen Einkunftsart) auszugehen.
- Die jeweiligen Bezüge sind bei der Einkunftsart zu erfassen, zu der sie gehören („Tatbestandserfüllung“); eine Aufteilung dürfte nicht in Betracht kommen.
- Zu unterscheiden sind hinsichtlich der Abgrenzung der Einkunftsarten folgende Fallgruppen:
 - * additive Gestaltungen
 - * Fälle der Spezialität
 - * alternative Gestaltungen
 - * Einkünfte mit Bezug zu mehreren Einkunftsarten (z.B. zu §§ 19 und § 20 EStG)

Und ein Letztes

Was mich bei der Vorbereitung dieses Themas etwas verwundert hat, ist die Erkenntnis, dass es eine umfassende Untersuchung zu diesem Thema nicht gibt. Auch die Rechtsprechung hält sich mit der Begründung und der Ableitung ihrer Ergebnisse eher zurück. Vielleicht gelingt es uns ja heute, etwas zu einer (allgemeinen) „Lehre von der Abgrenzung der Einkunftsarten“ beizutragen.

Ich bin gespannt und gebe das Wort zurück an den Herrn Moderator.