

2.3 Einkünfte

LERNZIELE:

Nicht alles, was einkommensteuerlich relevant ist, wird identisch besteuert. Sie müssen die unterschiedlichen Einkunftsarten beherrschen und die Konsequenz ihrer Existenz, so z.B. unterschiedliche Pauschbeträge und Verlustverrechnungsmöglichkeiten.

Wir unterscheiden

- Gewinneinkunftsarten
 - ◇ Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft,
 - ◇ Einkünfte aus Gewerbebetrieb,
 - ◇ Einkünfte aus selbständiger Arbeit,
- Überschusseinkunftsarten
 - ◇ Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
 - ◇ Einkünfte aus Kapitalvermögen
 - ◇ Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
 - ◇ sonstige Einkünfte.

Die **Gewinneinkünfte** erfassen sog. Betriebseinnahmen und -ausgaben. Bei den **Überschusseinkünften** nach § 2 I 1 Nr. 4-7 EStG erfolgt die Ermittlung der Einkünfte durch Gegenüberstellung der Einnahmen und der Werbungskosten. Zeitlich zugeordnet werden beide nach dem Zufluss- bzw. Abflussprinzip nach § 11 EStG.

2.3.1 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft würden den Rahmen sprengen und werden daher an dieser Stelle nicht behandelt.

2.3.2 Einkünfte aus Gewerbebetrieb

2.3.2.1 Merkmale des Gewerbebetriebs

Ein Gewerbebetrieb ist nach § 5 II EStG durch unterschiedliche Merkmale gekennzeichnet:

- positive Merkmale:
 - ◊ Selbstständigkeit,
 - ◊ Nachhaltigkeit,
 - ◊ Gewinnerzielungsabsicht,
 - ◊ Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr,
- negative Merkmale:
 - ◊ keine Land- und Forstwirtschaft,
 - ◊ keine selbstständige Arbeit,
 - ◊ keine Vermögensverwaltung.

2.3.2.1.1 Selbstständigkeit

Der Begriff der Selbstständigkeit ist gekennzeichnet durch

- persönliche Selbstständigkeit als auch
- sachliche Selbstständigkeit.

Unter **persönlicher Selbstständigkeit** versteht man, dass die Person nicht weisungsgebunden ist und dass sie auf eine eigene Rechnung (**Unternehmerisiko**) und auf eigene Gefahr handelt (**Unternehmerinitiative**). Die persönliche Selbstständigkeit schafft eine Abgrenzung zu den Tätigkeiten aus § 19 EStG. Unter der **sachlichen Selbstständigkeit** versteht man, dass ein Unternehmen eine eigenständige wirtschaftliche Einheit bildet. Im Zweifel zwischen selbstständiger und unselbstständiger Tätigkeit entscheidet das Gesamtbild der Verhältnisse. Es sind hierbei jene Merkmale, die für eine Selbstständigkeit sprechen mit anderen Merkmalen, die gegen eine Selbstständigkeit sprechen, zu vergleichen, wobei die gewichtigeren Merkmale die Gesamtbeurteilung dann entscheiden (H 134 EStR und H 67 LStR).

2.3.2.1.2 Nachhaltigkeit

Nachhaltigkeit ist gegeben, wenn eine Tätigkeit innerhalb eines fest vorgegebenen Zeitraums wiederholt ausgeübt werden soll.

Sollte das fortgesetzte Handeln fehlen, so ist eine Tätigkeit nachhaltig, wenn zumindest die *Absicht* der Wiederholung gegeben ist.

Beispiel 79:

Ein Steuerpflichtiger, der lange Jahre als Arbeitnehmer beschäftigt war, kündigt seinen Job und eröffnet am 31.8.2009 ein Reisebüro. Aus persönlichen Gründen stellt er jedoch am 31.9.09 diesen Geschäftsbetrieb wieder ein, nachdem er lediglich einem einzigen Kunden eine Reise nach Mallorca verkaufen konnte.

Zwar ist die Tätigkeit nicht wiederholt ausgeübt worden, trotzdem war zumindest die *Absicht* der Wiederholung gegeben, so dass mit dem Reisebüro sehr wohl eine nachhaltige Tätigkeit ausgeübt wurde. Nachhaltigkeit ist bereits dann gegeben, wenn eine Mehrheit verschiedener einmaliger Handlungen mit einem gewissen inneren Zusammenhang stattfindet (H 134a EStR).

2.3.2.1.3 Gewinnerzielungsabsicht

Mit der Tätigkeit muss ein Reinvermögenszuwachs angestrebt werden, es kommt hierbei bereits auf die *Absicht* der Gewinnerzielung an, nicht hingegen auf die tatsächliche Erzielung von Gewinnen. Hierbei wird ein Prognosezeitraum von 30 Jahren durch die Rechtsprechung unterstellt. Wenn die Gewinnerzielungsabsicht nur ein Nebenzweck ist, so steht dies der Annahme eines Gewerbebetriebes nicht entgegen (§ 15 II 3 EStG). Sollte lediglich nach steuerlichen Vorteilen gestrebt werden, so reicht dies hingegen nicht für die Annahme einer Gewinnerzielungsabsicht aus (§ 15 II 2 EStG). Es kann im Einzelfall sehr schwierig sein, gerade bei vorhandenen Anlaufverlusten eine Gewinnerzielungsabsicht zu bejahen oder zu verneinen. Im weiteren sei deswegen auf H 134b EStR verwiesen.

2.3.2.1.4 Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

Diese ist gegeben bei nach außen hin in Erscheinung tretender Betätigung.

MERKE:

Wichtig ist, dass die Leistungen gegen *Entgelt der Allgemeinheit* angeboten werden. Mit Allgemeinheit ist hier eine unbe-

stimmte Anzahl von Personen gemeint. Ob allerdings der mögliche Kundenkreis in tatsächlicher Hinsicht groß oder klein ist, ist für die Frage der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unerheblich (H 134c EStR). Selbst wenn nur ein einziger Kunde vorhanden ist, geht man immer noch von einer Tätigkeit gegenüber der Allgemeinheit aus.

Beispiel 80:

Der Steuerpflichtige Jean-Claude L. fertigt in seiner Freizeit Holzpferdchen

- a) für seine Enkelin Leonie,
- b) für den benachbarten Einzelhändler Krösbach,
- c) für den Weihnachtsmarkt seiner Heimatstadt Kaarst.

a) Bei der Produktion für seine Enkelin fehlt es an der nach außen gerichteten Tätigkeit. Damit ist keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gegeben. Es liegt also keine gewerbliche Tätigkeit vor.

b) Auch wenn nur für einen einzigen Abnehmer etwas produziert wird, so reicht dies sehr wohl für die Annahme einer Beteiligung am allgemeinen Güter- und Leistungsverkehr aus, mithin kann von einer gewerblichen Tätigkeit gesprochen werden.

c) Es werden Leistungen gegenüber der Allgemeinheit erbracht, mithin ist die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unstrittig.

Die Merkmale Selbstständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht sowie Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind kennzeichnend für alle Gewinnerzielungsarten. Deshalb ist es wichtig, zunächst die land- und forstwirtschaftliche Arbeit, die selbstständige Arbeit sowie die reine Vermögensverwaltung auszuschließen (letzteres Merkmal ist nicht im Gesetz kodifiziert, sondern von der Rechtsprechung aus § 14 AO abgeleitet).

LAMBERT-REGEL:

Erst wenn also die positiven Merkmale sämtlich erfüllt sind und es sich nicht um eine land- und forstwirtschaftliche oder

selbstständige Arbeit oder um eine reine Vermögensverwaltung handelt, liegt ein **Gewerbebetrieb** vor.

Wenn die Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erkannt wurden, so hat dies große Konsequenzen: zum einen bezüglich der Frage der Gewinnermittlungen, zum anderen unterliegen (zumindest die laufenden) Einkünfte aus Gewerbebetrieb zusätzlich der Gewerbesteuer. Außerdem ist die Frage der Reduktion der Gewerbesteuer und bei Einkünften nach § 15 EStG der Steuerermäßigungen nach § 35 EStG zu beachten.

2.3.2.2 Arten gewerblicher Einkünfte

Es gibt unterschiedliche Arten gewerblicher Einkünfte, nämlich aus

- laufende Einkünfte und
- einmalige Einkünfte.

2.3.2.2.1 Laufende Einkünfte

In § 15 I EStG findet sich eine abschließende Auflistung der einzelnen Arten laufender gewerblicher Einkünfte:

- Gewerbliche (Einzel-) Unternehmen,
- Mitunternehmerschaften,
- Gewinnanteile persönlich haftender Gesellschafter einer KGaA.

2.3.2.2.1.1 Gewerbliche (Einzel-) Unternehmen

Alle Leistungen des Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen zählen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, unabhängig von der Benennung der Leistungen z.B. als Bezüge, Mieten, Gehälter oder Zinsen.

2.3.2.2.1.2 Mitunternehmerschaften

Es handelt sich bei Mitunternehmerschaften vor allem um Personengesellschaften (GbR, OHG, KG und atypisch (!) stille Gesellschaft). Die Personengesellschaft als solche ist nicht einkommensteuerpflichtig. Vielmehr werden die hinter der Gesellschaft stehenden Gesellschafter zur Einkommensteuer herangezogen. Damit man die gewerblichen Tätigkeiten dem § 15 I 1 Nr. 2 EStG zuordnen kann, sind folgende Voraussetzungen zu beachten:

- zivilrechtliches Gesellschaftsverhältnis,
- gewerbliche Tätigkeit des Personenzusammenschlusses und
- Mitunternehmerschaft der beteiligten Personen.

Als **Mitunternehmer** gilt ein Gesellschafter einer Personengesellschaft nur dann, wenn er

- Mitunternehmerinitiative entfaltet und
- Mitunternehmerrisiko trägt (H 138 I EStH).

In § 15 I Nr. 2 EStG sind als Mitunternehmerschaften explizit genannt die OHG und die KG. Darüber hinaus existieren aber noch

- die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), wenn diese gewerblich tätig ist,
- die ungeteilte Erbengemeinschaft,
- die atypisch (!) stille Gesellschaft.

Die **ungeteilte Erbengemeinschaft** zählt allerdings nur dann als Mitunternehmerschaft, wenn der ererbte Gewerbebetrieb fortgeführt wird und sofern die Erbauseinandersetzung unterbleibt oder für längere Zeit ausgeschlossen ist.

Atypisch stille Gesellschaft heißt, dass der stille Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen ist. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der stille Gesellschafter nicht lediglich am Gewinn und Verlust, sondern zusätzlich an den stillen Reserven der Gesellschaft beteiligt ist. Er ist damit schuldrechtlich so gestellt wie ein Kommanditist bei einer KG. Die Einkünfte des atypisch stillen Gesellschafters sind als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren.

LAMBERT-REGEL:

Der **typisch stille Gesellschafter** hingegen hat **Einkünfte aus Kapitalvermögen**, nicht aus Gewerbebetrieb.

Mitunternehmerinitiative bedeutet, dass der Gesellschafter an den unternehmerischen Entscheidungen beteiligt wird. Hierbei reicht es bereits, dass die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschaftsrechten gegeben ist, die einem Kommanditisten nach HGB eingeräumt würden (H 138 I [Mitunternehmerinitiative] EStH).