

Schriften zum Steuerrecht

Band 155

**Der Grundtatbestand
der Gewinneinkünfte**

Zur Auslegung des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG

Von

Simon Schaz



Duncker & Humblot · Berlin

SIMON SCHAZ

Der Grundtatbestand der Gewinneinkünfte

Schriften zum Steuerrecht

Band 155

Der Grundtatbestand der Gewinneinkünfte

Zur Auslegung des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG

Von

Simon Schaz



Duncker & Humblot · Berlin

Die Rechtswissenschaftliche Fakultät der Friedrich-Schiller-Universität Jena
hat diese Arbeit im Jahr 2020 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten

© 2021 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: TextFormA(r)t, Daniela Weiland, Göttingen
Druck: CPI buchbücher.de GmbH, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 978-3-428-18206-0 (Print)
ISBN 978-3-428-58206-8 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Friedrich-Schiller-Universität Jena im Sommersemester 2020 als Dissertation angenommen. Sie befindet sich auf dem Rechtsstand von Ende Februar 2020. Nicht mehr Berücksichtigung finden konnte das am 19.03.2020 veröffentlichte Urteil des Bundesfinanzhofs zur (Nicht-)Anwendung des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG auf einen externen Datenschutzbeauftragten (Az. VIII R 27/17), welches in der Sache aber auch keine neuen Erkenntnisse erbracht hat.

Mein großer Dank gilt meiner Doktormutter Frau Prof. Dr. Anna Leisner-Egensperger, die sich bereit erklärt hat, mein Promotionsverfahren zu betreuen. Herrn Prof. Dr. Christoph Ohler danke ich für die Übernahme des Zweitgutachtens.

Besonders bedanken möchte ich mich aber bei meiner Familie, insbesondere bei Friderike Stiehr, ohne deren Unterstützung diese Arbeit nicht zustande gekommen wäre.

Im September 2020

Dr. rer. pol. Simon Schaz

Inhaltsverzeichnis

1. Teil

Einleitung und Gang der Untersuchung	15
---	----

2. Teil

Begriffsklärungen und praktische Folgerungen	19
A. Der Begriff des „Grundtatbestandes der Gewinneinkünfte“	19
B. Praktische Folgerungen der hier verfolgten These	21

3. Teil

Grammatische Auslegung des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG	24
--	----

4. Teil

Historische Auslegung und Anwendung des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG und seiner Vorläufernormen	29
A. Preußisches Einkommensteuergesetz von 1891	29
B. Einkommensteuergesetze der Hansestädte	32
I. Das Hamburger Einkommensteuergesetz von 1881	34
II. Die Hamburger Einkommensteuergesetze von 1895 und 1903	35
III. Die letzten Einkommensteuergesetze der Hansestädte	38
IV. Fazit	40
C. Reichseinkommensteuergesetz von 1920	41
D. Reichseinkommensteuergesetz von 1925	43
E. Reichseinkommensteuergesetz von 1934	48
F. Rechtsprechung des BFH und der Finanzgerichte	53
I. Rechtsprechung bis ins Jahr 1976	53
II. Grundsatzurteil im Jahr 1977	56
III. Die Konkretisierung der Ähnlichkeitshypothese	58

IV. Urteil des FG Thüringen im Jahr 2000	60
V. Reaktionen anderer Finanzgerichte und des BFH auf das Urteil des FG Thüringen ..	62
VI. Die (zaghafte) Wende in der Rechtsprechung des BFH	65
VII. Epilog: Urteil des FG Baden-Württemberg im Jahr 2016	68
G. Fazit	70

5. Teil

Systematische Auslegung des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG	73
A. Einkommensteuergesetz	73
I. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG im Binnensystem des § 18 EStG	73
1. Die Stellung des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG innerhalb des § 18 Abs. 1 EStG	73
a) § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG	74
aa) Die bloße Existenz des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG	74
bb) Die Verwendung des Begriffs „ähnlicher Berufe“	76
cc) Die Vervielfältigungstheorie	76
b) § 18 Abs. 1 Nr. 2 EStG	88
c) § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG	90
2. § 18 Abs. 2 EStG	92
3. § 18 Abs. 3 und 4 EStG	94
II. Die Abgrenzung des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG von den anderen Gewinneinkünften ..	95
1. Land- und Forstwirtschaft (§§ 13 ff. EStG)	95
2. Gewerbebetrieb (§§ 15 ff. EStG)	96
a) Die Gesetzesbegründung von 1934	96
b) § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG und seine Geschichte	99
c) Die Abgrenzung nach der Vervielfältigungstheorie	106
III. Die Abgrenzung des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG von den Überschusseinkünften und der privaten Vermögensverwaltung	112
1. Nichtselbständige Arbeit (§ 19 EStG)	112
2. Kapitalvermögen (§ 20 EStG)	112
3. Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG)	113
4. Sonstige Einkünfte (§ 22 EStG)	113
5. Private Vermögensverwaltung	114
IV. Gewinnermittlungs- und Buchführungsvorschriften	114
1. Buchführungspflicht	114
a) § 140 AO	115
b) § 141 AO	116

2. Aufzeichnung des Wareneingangs und -ausgangs	117
3. Fazit	119
V. Beschränkte Einkommensteuerpflicht	119
B. Gewerbesteuergesetz	120
C. Bewertungsgesetz	123
D. Umsatzsteuergesetz	125
E. Verfahrensrecht	127
I. § 19 Abs. 3 Satz 1 und § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 lit. b AO	127
II. § 138 Abs. 1 Satz 3 und § 193 Abs. 1 AO	129
F. Exkurs: Zugehörigkeit zur IHK	130
G. Fazit	131

6. Teil

Resümee	132
----------------------	-----

Literaturverzeichnis	135
-----------------------------------	-----

Sachverzeichnis	140
------------------------------	-----

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht
a. a. O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
a. E.	am Ende
AG	Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
Aufl.	Auflage
BayObLG	Bayerisches Oberstes Landesgericht
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Bd.	Band
Bearb.	Bearbeiter
BeckOK	Beck'scher Online-Kommentar
BeckRS	Beck online Rechtsprechung (Online-Ressource)
Begr.	Begründer
Beschl.	Beschluss
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH (Zeitschrift)
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMJ	Bundesministerium der Justiz
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
d. h.	das heißt
d. i.	das ist
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DSTRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EinkStG.	Einkommensteuergesetz
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
EStG	Einkommensteuergesetz

EStR	Einkommensteuerrichtlinien
et al.	und andere
etc.	et cetera
f(f).	folgende
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FinArch	Finanzarchiv (Zeitschrift)
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
Gebr.	Gebrüder
gem.	gemäß
GewArch	Gewerbearchiv (Zeitschrift)
GewSt	Gewerbsteuer
GewStDV	Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStVO	Gewerbsteuerverordnung
GG	Grundgesetz
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
Hdb.	Handbuch
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
HwO	Handwerksordnung
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
i. S.	im Sinne
i. S. d.	im Sinne des
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
IHK	Industrie- und Handelskammer
IHKG	Gesetz über die Industrie- und Handelskammer
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
jurisPR-SteuerR	juris PraxisReport Steuerrecht (Online-Ressource)
JVEG	Justizvergütungs- und Entschädigungsgesetz
KÖSDI	Kölner Steudialog (Zeitschrift)
KStG	Körperschaftsteuergesetz
lit.	Buchstabe
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
M.	Mark
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
n. F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
NJW-RR	Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungsreport-Zivilrecht (Zeitschrift)
No.	Nummer
Nr.	Nummer(n)
o. Ä.	oder Ähnliche(s)
od.	oder

OECD-MA	Musterabkommen der Organization for Economic Cooperation and Development
OFH	Oberster Finanzgerichtshof
persönl.	persönlich
pr.	preußisch
PrOVG	Preußisches Oberverwaltungsgericht
PrOVGE	Sammlung der Entscheidungen des Preußischen Oberverwaltungsgerichts
PrOVGSt.	Sammlung der Entscheidungen des Preußischen Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen
REinkStG.	Reichseinkommensteuergesetz
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RGBI.	Reichsgesetzblatt
Rn.	Randnummer
RStBl.	Reichssteuerblatt
RT-Drs.	Reichstagsdrucksache
S.	Seite, Satz
sog.	sogenannt
Sp.	Spalte(n)
StGB	Strafgesetzbuch
Stpfl.	Steuerpflichtiger
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
u. a.	unter anderem
u. ä.	und ähnlich
UR	Umsatzsteuerrundschau (Zeitschrift)
Urt.	Urteil(e)
UStG	Umsatzsteuergesetz
usw./u. s. w.	und so weiter
v.	vom/von
vgl.	vergleiche
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
z. B.	zum Beispiel

1. Teil

Einleitung und Gang der Untersuchung

Der Einkommensteuer unterliegen die in § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG enumerativ aufgeführten sieben Einkunftsarten. § 2 Abs. 2 Satz 1 EStG scheidet die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit von den anderen Einkunftsarten, indem er als maßgebliche Bezugsgröße für die Einkünfte den Gewinn statuiert und nicht den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Daraus ergeben sich die steuersystematische Einordnung der drei genannten Einkunftsarten als die sogenannten Gewinneinkünfte und der viel-diskutierte sogenannte Dualismus der Einkunftsarten.¹

Die systematische Grundordnung innerhalb der drei Gewinneinkünfte scheint § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG vorzugeben: Danach ist eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist. Hieraus wird allgemein der Schluss gezogen, dass bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG) und aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG) neben die in § 15 Abs. 2 EStG aufgeführten Merkmale weitere Spezifika treten müssten, die sie von den Einkünften aus Gewerbebetrieb abheben.² So muss nach allgemeiner Ansicht bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft die sog. Urproduktion dem Betrieb eigen sein, d. i. die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung und Verwertung von lebenden Pflanzen und Tieren.³ Das Charakteristikum der selbständigen Arbeit soll hingegen die Tatsache sein, dass der Einsatz von Kapital gegenüber der geistigen Arbeit und der eigenen Arbeitskraft in den Hintergrund trete; die Ausübung einer auf Ausbildung und Können

¹ Vgl. nur *Kirchhof*, in: Kirchhof, EStG, § 2 Rn. 91.

² Vgl. BVerfG, Beschl. v. 15.01.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 31 (Gewerbesteuerfreiheit); BFH, Urt. v. 28.10.2008 – VIII R 69/06, BStBl. II 2009, 642, 647; BFH, Urt. v. 28.10.2008 – VIII R 71/06, BeckRS 2008, 25015057; BFH, Urt. v. 10.10.2012 – VIII R 42/10, BStBl. II 2013, 79, 80, 82; FG Hamburg, Urt. v. 29.07.1994 – I 58/93, BeckRS 1994, 13095; *Drüen*, AG 2006, 707, 708; *Eisgruber*, in: Kube et al., FS für Paul Kirchhof, § 169 Rn. 22 f.; *Falkner*, Die Einkunftszielungsabsicht als subjektives Besteuerungsmerkmal, S. 67; *Jakob*, Einkommensteuer, Überschrift vor Rn. 583; *Korn*, DStR 1995, 1249, 1249; *Korn*, in: Korn, EStG, § 18 Rn. 10; *Pfarrmann*, in: Kirchhof, EStG, § 18 Rn. 3, 39; *Krumm*, in: Kirchhof, EStG, § 15 Rn. 61; *Wacker*, in: Schmidt, EStG, § 18 Rn. 6.

³ Vgl. BFH, Urt. v. 23.01.1992 – IV R 19/90, BStBl. II 1992, 651, 652; *Kube*, in: Kirchhof, EStG, § 13 Rn. 2.

beruhenden Tätigkeit bilde das beherrschende Moment.⁴ Im Ergebnis werden somit die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wie ein Grundtatbestand der Gewinneinkünfte behandelt, mit den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und aus selbständiger Arbeit als auf diesem Grundtatbestand aufbauende Qualifikationen.

Im Folgenden soll genauer in den Blick genommen werden, inwiefern die Betonung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit als bloße, an den Kriterien von geistiger Arbeit, Vorbildung und eigenem Können orientierte Variation der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gerechtfertigt ist. Sie dürfte bisher darauf beruht haben, dass es bei der Abgrenzung zwischen den Einkünften aus Gewerbebetrieb und selbständiger Tätigkeit in erster Linie um die Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb und freiberuflicher Tätigkeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG) ging⁵ und es der Gesetzgeber bei Letzterer in der Tat unternommen hat, ihr mithilfe mannigfaltiger Begrifflichkeiten ein vom Gewerbebetrieb abhebendes Gepräge zu geben,⁶ mit anderen Worten: aus ihr eine besondere Form der selbständigen nachhaltigen Betätigung zu machen.

Nun besteht der Tatbestand der Einkünfte aus selbständiger Arbeit aber nicht nur aus den freien Berufen des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG, der Gesetzgeber hat vielmehr noch drei weitere Gruppen unter den Begriff der Einkünfte aus selbständiger Arbeit gefasst. Davon gleichen zwei den freien Berufen insoweit, als sie jeweils eine eng – ja noch enger als bei den freien Berufen – abgegrenzte Tätigkeit beschreiben, der ein klares Berufsbild zugrunde liegt. Dies sind die Einkünfte der Einnehmer einer staatlichen Lotterie (§ 18 Abs. 1 Nr. 2 EStG) und diejenigen der Initiatoren einer Wagniskapitalgesellschaft (§ 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG). Es verbleiben aber noch die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG.

§ 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG statuiert prägnant, dass Einkünfte aus selbständiger Arbeit Einkünfte aus *sonstiger* selbständiger Arbeit sind. Als Beispiele („z.B.“) führt er auf Vergütungen für die Vollstreckung von Testamenten, für Vermögensverwaltung und für die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied. Aus dieser Aufzählung resultiert die heutige gängige Sichtweise, dass unter § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG nur solche Tätigkeiten fallen könnten, die den aufgeführten drei Tätigkeiten ähnlich seien, und die Bestimmung gerade nicht als umfassender Auffangtatbestand diene.⁷ Durch diese Auslegung wird der Anwendungsbereich der sonstigen selbständigen Arbeit erheblich eingeschränkt und sie wird – wie die übrigen Tatbestände des § 18 Abs. 1 EStG – zu einer speziellen Tätigkeit verengt, die sich durch bestimmte

⁴ BFH, Urt. v. 10.10.1963 – IV 198/62 S, BStBl. III 1964, 120, 121.

⁵ Vgl. nur Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8 Rn. 424 ff.

⁶ Vgl. die sich aus § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ergebende Einteilung in bestimmte intellektuelle Tätigkeiten, in sog. Katalogberufe und in den Katalogberufen ähnliche Berufe; siehe dazu Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8 Rn. 425.

⁷ Vgl. BFH, Urt. v. 15.06.2010 – VIII R 10/09, BStBl. II 2010, 906, 908; Urt. v. 07.05.2019 – VIII R 2/16, BStBl. II 2019, 528, 531; VIII R 26/16, BStBl. II 2019, 532, 535. Güroff, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 18 Rn. 328a; Kanzler, FR 1994, 114, 114 f. und näher unten den 4. Teil dieser Arbeit zur historischen Auslegung und Anwendung der Vorschrift.

Begriffsmerkmale (hier: die Ähnlichkeit zu den drei genannten Beispielen) von dem Grundtatbestand des § 15 Abs. 2 EStG abhebt.

Die vorliegende Arbeit will der Frage nachgehen, ob die soeben skizzierte Auslegung des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG bei Anwendung der klassischen Auslegungsmethoden zu halten ist oder ob der Begriff der „sonstigen selbständigen Arbeit“ nicht vielmehr erheblich weiter zu interpretieren ist. Diese Untersuchung mag dazu führen, dass jede selbständige nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unter Beteiligung am allgemeinen Wirtschaftsverkehr vorgenommen wird, grundsätzlich zunächst zu Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit führt und alle anderen Gewinneinkünfte – seien es die übrigen Tatbestände des § 18 EStG, seien es die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und (vor allem auch) aus Gewerbebetrieb – hierauf nur durch bestimmte Qualifikationen aufbauen. Es soll demnach der Versuch unternommen werden, folgende These zu verifizieren: § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG enthält mit den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit den Grundtatbestand der Gewinneinkünfte.

Vorweg wird in dieser Arbeit dargelegt, was konkret unter einem „Grundtatbestand der Gewinneinkünfte“ zu verstehen ist und welche praktischen Folgerungen mit der hier zu verifizierenden These einhergehen.

Sodann gliedert sich der Aufbau der vorliegenden Arbeit entsprechend den klassischen Auslegungsmethoden⁸: Zunächst wird anhand des Wortlautes des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG untersucht, ob sich hieraus eine Beschränkung des Tatbestandes auf wie auch immer geartete Regelbeispiele ergibt. Nachfolgend wird die Entstehungsgeschichte der Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit dargestellt und inwieweit sich aus dieser Rückschlüsse für die hier verfolgte These ziehen lassen. Über die klassische historische Auslegung hinaus wird jedoch zum besseren Verständnis auch die gesamte historische Anwendungspraxis der Norm durch Rechtsprechung und Literatur bis zum heutigen Tag einer genaueren Überprüfung unterzogen. Im Anschluss wird die Binnensystematik des EStG in den Blick genommen, um die Abgrenzung der Einkunftsarten zu justieren. Dies soll aber eben von § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG ausgehend geschehen; die vorliegende Arbeit will sich nicht in die zahlreichen Monographien einreihen, welche in erster Linie die Abgrenzung der freien Berufe i. S. v. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG von gewerblichen Tätigkeiten i. S. v. § 15 EStG zum Gegenstand haben.⁹ Die systematische Auslegung wird aber auch

⁸ Vgl. zu diesen *von Savigny*, System des heutigen Römischen Rechts, Band I, § 33 S. 212 ff. Das dort aufgeführte logische Element der Auslegung wird heutzutage gängigerweise und so auch hier in die systematische Auslegung miteinbezogen, vgl. *Honsell*, in: Staudinger, BGB, Einleitung zum BGB Rn. 143 ff.

⁹ Vgl. *Caspers*, Die Besteuerung freiberuflicher Einkünfte; *Freier*, Der Tatbestand der freien Berufe als Anknüpfungspunkt für Steuerrechtsdifferenzierungen; *Möckershoff*, Handbuch Freie Berufe im Steuerrecht; *Schettler*, Abgrenzung zwischen gewerblicher und freiberuflicher Tätigkeit im Einkommen- und Gewerbesteuerrecht; *Schick*, Die freien Berufe im Steuerrecht. Auch die Werke von *Jäger*, Die Abgrenzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb von den Einkünften aus selbständiger Arbeit in der Einkommensteuer und in der Gewerbe-