

ABGRENZUNGSPROBLEME
IM DEUTSCHEN
EINKOMMENSTEUERRECHT

Prof. Dr. Rolf König

»Liebhaberei«

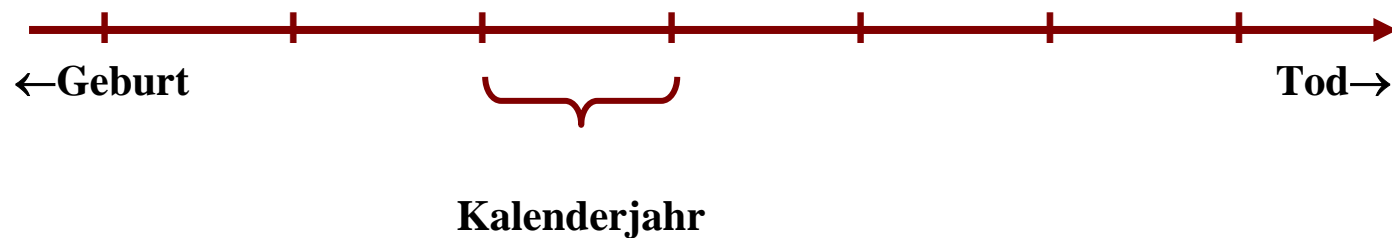
1 DAS PHÄNOMEN »LIEBHABEREI«

Leistungsfähigkeitsprinzip

- Jeder Steuerpflichtige soll gemäß seiner »***steuerlichen Leistungsfähigkeit***« belastet werden.
- Maßstab für steuerliche Leistungsfähigkeit: »***Einkommen***« im Sinne eines Vermögenszugangs.
- Operationalisiert im Begriff des »***zu versteuernden Einkommens***«.

Prinzip der Abschnittsbesteuerung

Die Einkommensteuer ist als **Jahressteuer** ausgestaltet, d.h. sie belastet das von einer natürlichen Person in einer genau abgegrenzten Teilperiode (Kalenderjahr) erwirtschaftete Einkommen.



Objektives Nettoprinzip

Steuerlich belastet wird das

wirtschaftliche Einkommen

= Saldo aus

den erworbenen ***Bezügen und***

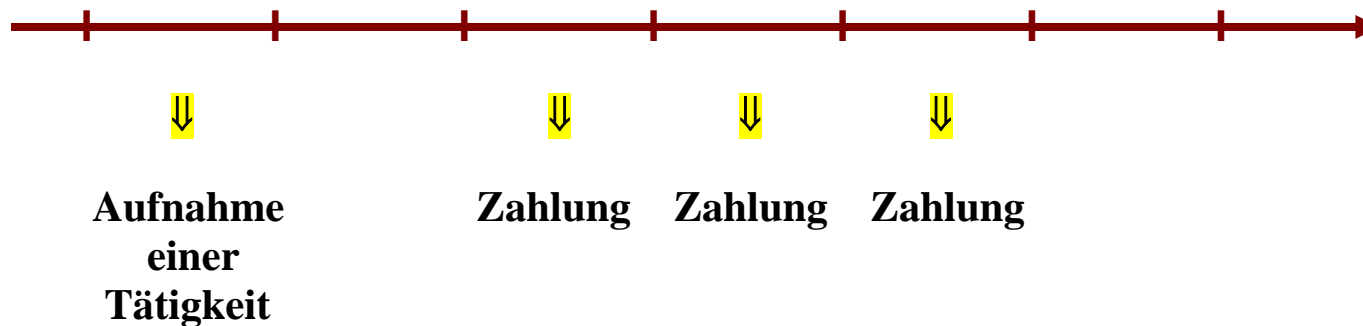
den mit dem Erwerb notwendig zusammenhängenden
Aufwendungen

Abgrenzung von Erwerbssphäre und Privatsphäre

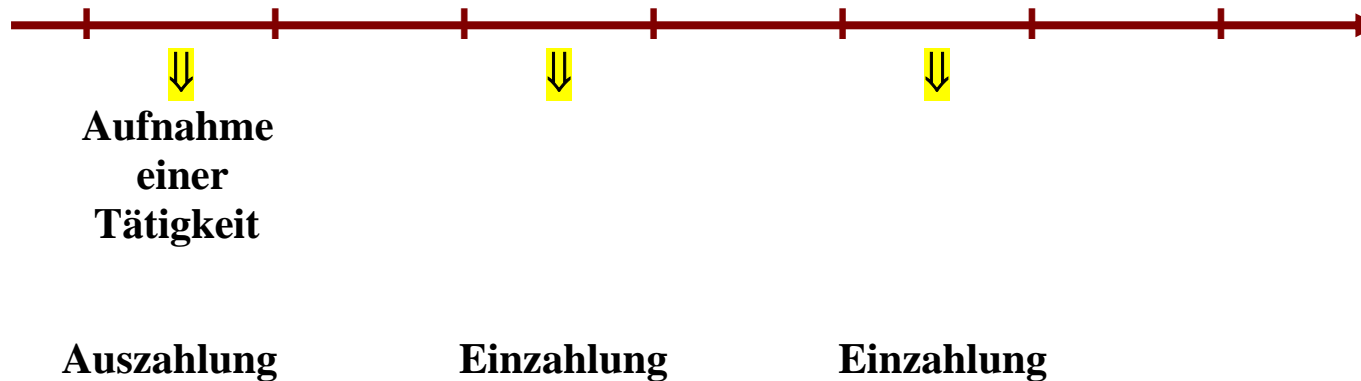
- Steuerlich relevant ist grds. nur das zahlungswirksame Ergebnis von Handlungen, die mit ***Erwerbsabsicht*** vollzogen werden.
- Dagegen sind die Ergebnisse solcher Aktivitäten, die dem Bereich der ***privaten Lebensführung*** zuzuordnen sind, grds. steuerlich unbeachtlich.

Abgrenzungsprobleme

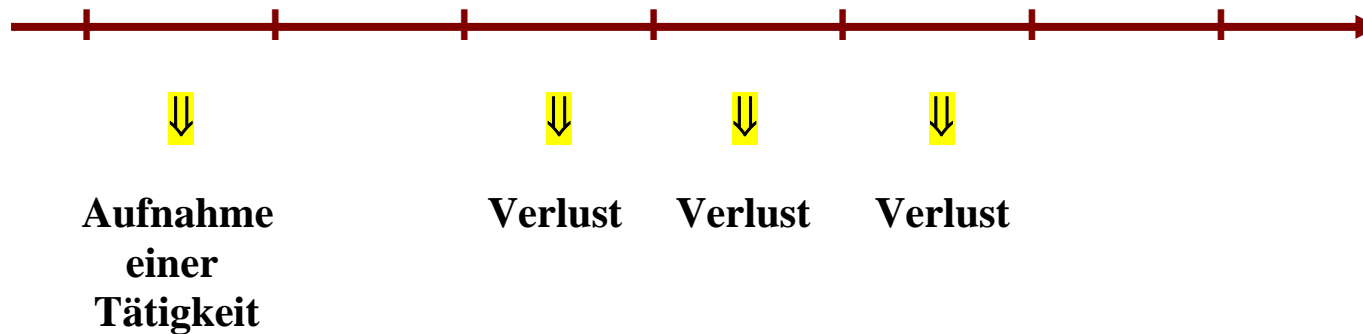
- Aufnahme einer Tätigkeit mit Erwerbsabsicht in einer Periode führt häufig erst in Folgeperioden zu Vermögenszugängen oder Vermögensabgängen. Dies erfordert eine Durchbrechung des Prinzips der Abschnittsbesteuerung, d.h. es müssen *mehrperiodige Kriterien* formuliert werden.



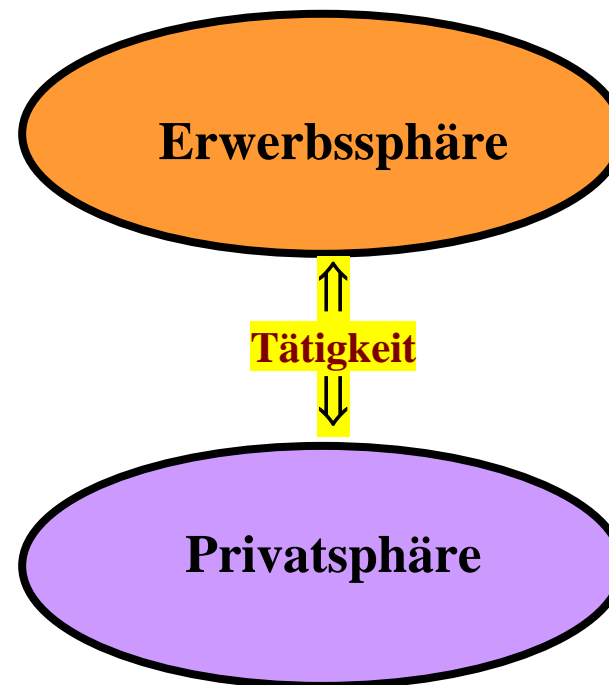
- Häufig ist die Aufnahme einer solchen Tätigkeit, aber auch deren Fortsetzung, in der Regel zunächst mit Vermögensabgängen verbunden und führt erst mit zeitlicher Verzögerung zu Vermögenszugängen. (→ Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips)



- Eine mit Erwerbs*absicht* aufgenommene Tätigkeit muss nicht notwendigerweise zum Erfolg führen.



- Es müssen trennscharfe, der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts gerecht werdende Kriterien zur **Abgrenzung zwischen Erwerbs- und Privatsphäre** gefunden werden.



Gesetzgeber, Rechtsprechung

- Die Erwerbsabsicht wird an der Erzielung eines **Totalerfolgs** über die gesamte Dauer der Tätigkeit festgemacht, d.h. es **soll** gelten:

$$\sum_{t=1}^T E_t > \sum_{t=1}^T A_t$$

mit E_t : Vermögenszugänge
 A_t : Vermögensabgänge
 T : Dauer der Tätigkeit

- Die Beurteilung erfolgt dabei nicht pauschal, sondern **einzel-fallbezogen** und nach »**wirtschaftlichen Gesichtspunkten**«.

- Wenn die aus der Tätigkeit resultierenden Vermögensabgänge die Zugänge über einen *längeren Zeitraum* in Summe übersteigen, d.h. wenn

$$\sum_{t=j}^k E_t < \sum_{t=j}^k A_t$$

mit $k - j$: längerer Zeitraum.

wird überprüft, ob die Fortführung der Tätigkeit aus wirtschaftlicher Sicht sinnvoll erscheint oder nicht.

- Dabei wird an der Höhe der *Bemessungsgrundlagen* angeknüpft.

***Liebhabe*rei**

● Wenn die Tätigkeit nachhaltig nicht auf die Erzielung eines Totalerfolgs ausgerichtet ist und die gesamten Umstände darauf hindeuten, dass hier der private Lebensbereich berührt ist, dann wird die Tätigkeit als »***Liebhabe*rei**« umqualifiziert.

● Folge: Die aus der Tätigkeit resultierenden Zu- und Abflüsse sind steuerlich ***irrelevant***.

Beispiele

- **Pferdezucht**
 - **Jagd**
 - **Fischerei**
 - **Schriftstellerei**
 - **Kapitalanlagen**
 - **Vermietung und Verpachtung**
-

Konkretes Beispiel

Der Steuerpflichtige X betreibt eine Pferdezucht. Seine jährlichen Aufwendungen belaufen sich auf 20.000 €. Alle drei Jahre verkauft er einige der aufgezogenen Pferde für 50.000 €. Dies setzt sich über einen Zeitraum von 15 Jahren fort.

Es ergibt sich folgendes Bild:

Ausgaben: $15 \times 20.000 \text{ €} = 300.000 \text{ €}$

Einnahmen: $5 \times 50.000 \text{ €} = 250.000 \text{ €}$

⇒ Vermutung der Liebhaberei

Folgen:

- Zunächst werden die Einnahmen und Ausgaben steuerlich anerkannt (unter dem »*Vorbehalt der Nachprüfung*«).
- Also: Die Ausgaben führen zu einer steuerlichen Entlastung, die Einnahmen zu einer steuerlichen Belastung.
- Annahme: Steuersatz des X gleich 40%.

Entlastung jährlich = $0,40 \times 20.000 \text{ €}$ = 8.000 €

in Summe : 120.000 €

Belastung alle 3 Jahre = $0,40 \times 50.000 \text{ €}$ = 20.000 €

in Summe : 100.000 €

⇒ Defizit für den Fiskus : 20.000 €

Kommen nach 15 Jahren die Finanzbehörden zu dem Schluss, dass die oben beschriebene Entwicklung anhalten wird, d.h. dass insbes. der Steuerpflichtige nichts tut, um das »negative« Ergebnis zu ändern, so kommt es zu einer **Umqualifizierung** der Tätigkeit in **Liebhabe**rei.

Konsequenz: Die bisher erfolgte steuerliche Berücksichtigung wird (möglicherweise rückwirkend) korrigiert (über welchen Zeitraum, hängt von den Umständen ab).

2 PROBLEME

Problem 1: Die »Gewinnerzielungsabsicht« wird an Bemessungsgrundlagen fest gemacht

Beispiel

Es wird eine Aktion a betrachtet, die im Zeitpunkt ihrer Durchführung eine Ausgabe $I=100$ erfordert und eine Periode später zu einer Einnahme Z führt.

Die Liebhaberei-Besteuerung wird dadurch abgebildet, dass eine Umqualifizierung in Liebhaberei erfolgt, wenn insgesamt kein Totalgewinn anfällt. Der Entscheidungsträger verfolge aber die Erwerbsabsicht.

Die Situation sei nun so, dass der Entscheidungsträger vor der Wahl steht, die Aktion in $t=0$ oder in $t=1$ durchzuführen.

Es wird von folgender Datenkonstellation ausgegangen:

Aktion	Zeit	t=0	t=1	t=2
Durchführung in t=0		I = 100	Z = 110	
Durchführung in t=1			I = 100	Z = 90

Ohne Berücksichtigung von Steuern wird sich der Entscheidungsträger für die Durchführung der Aktion in t=0 entscheiden, da nur dies zu einem wirtschaftlichen Vorteil führt:

$$E(t=0) = 110 - 100 = +10$$

$$E(t=1) = 90 - 100 = -10$$

Nehmen wir nun an, dass die Besteuerung so ausgestaltet sei, dass grds. die Ausgabe I in voller Höhe abgezogen und die Einnahme Z in voller Höhe steuerlich belastet wird.

Aufgrund der persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen seien für ihn in den Perioden $t=0$ bis $t=2$ die folgenden Steuersätze relevant:

Zeit	$t=0$	$t=1$	$t=2$
Steuersatz	$s = 40 \%$	$s = 50 \%$	$s = 40 \%$

In Abhängigkeit vom Durchführungszeitpunkt ergeben sich für den wirtschaftlichen Totalerfolg nach Steuern E_S die Werte:

Durchführung in $t=0$:

$$E_S(t=0) = -100 + 0,40 \cdot 100 + 110 - 0,50 \cdot 110 = -5$$

Durchführung in $t=1$:

$$E_S(t=1) = -100 + 0,50 \cdot 100 + 90 - 0,40 \cdot 90 = +4$$

Erkenntnis: Nicht »Liebhaberei«, sondern das Steuersystem selbst hat dafür gesorgt, dass der Steuerpflichtige sich »unvernünftig«, d.h. im Widerspruch zu den Marktdaten, verhält.

⇒ Verstoß gegen »Entscheidungsneutralität«

Problem 2: Abgrenzung der Liebhaberei-Tätigkeit

Beispiel

Die Steuerpflichtige Y schreibt Romane, die mit einigem Erfolg verkauft werden. Daneben verfasst sie moderne Lyrik. Letztere werden von einem Verlag nur unter Vorauszahlung von Druckkostenzuschüssen der Y verlegt, diese macht Y steuerlich als Betriebsausgaben geltend. Die Lyrik verkauft sich so gut wie gar nicht.

Frage: Soll nur der Bereich »Lyrik« auf Liebhaberei überprüft werden oder muss der gesamte schriftstellerische Bereich als Einheit erfasst werden?

Problem 3: Die Erzielung eines Totalgewinns ist kein **ökonomisch sinnvolles Kriterium**.

Beispiel

Der Steuerpflichtigen Z bietet sich die folgende Investitionsmöglichkeit:

Zeit	t=0	t=1	t=2	t=3	t=4	t=5
EZÜ	-300	+400	+150	+40	-100	-200

Alternativ kann Z die vorhandenen Mittel zu 10 % auf dem Kapitalmarkt anlegen.

Folgen:

$$\text{Totalgewinn} = -300 + 400 + 150 + 40 - 100 - 200 = -10$$

⇒ Umqualifizierung in Liebhaberei ???

Aber:

Kapitalwert

$$= -300 + 400 \cdot 1,10^{-1} + 150 \cdot 1,10^{-2} \\ + 40 \cdot 1,10^{-3} - 100 \cdot 1,10^{-4} - 200 \cdot 1,10^{-5}$$

$$= + 25,17$$

$$> 0$$

⇒ Durchführung der Investition lohnt sich !!!

**Problem 4: Asymmetrische Behandlung von »Handeln aus Liebhaberei«
und »Nicht-Handeln aus Liebhaberei«**

Beispiel

Nehmen wir an, die Steuerpflichtige P besitze ein bewaldetes Grundstück, welches unmittelbar an ihr Wohngrundstück anschließt.

In $t=0$ stehe die Steuerpflichtige vor folgendem Entscheidungsproblem: Sie kann den Wald in dem bisherigen Zustand belassen. Dies verursacht einen jährlichen Aufwand von 10 Geldeinheiten durch Teilabholzung und Auffrischung des Baumbestands, aus dem Verkauf des aus Abholzung gewonnenen Holzes fallen jährlich 11 Geldeinheiten als Einnahmen an.

Nehmen wir weiter an, dass ansonsten ein vollkommener Kapitalmarkt mit einem einheitlichen Zinssatz von 10 % gegeben ist. Es ergibt sich somit eine unendliche Rente, deren Barwert (=Kapitalwert) 10 Geldeinheiten beträgt.

Alternativ kann die Steuerpflichtige das Grundstück roden und an einen Spediteur als Standplatz für dessen LKW-Kolonne vermieten. Die Rodung verursache 100 Geldeinheiten, die jährlich erzielbare Miete liege bei 12 Geldeinheiten. Dies führt zu einem Kapitalwert von 20 Geldeinheiten. Die Steuerpflichtige unterliege einem Steuersatz von 50 % und die Einnahmen und Ausgaben werden mit diesem Satz be- bzw. entlastet. Die Kapitalwerte mindern sich damit auf 5 bzw. 10 Geldeinheiten.

Da die Steuerpflichtige aus ihrem Wohnzimmerfenster jedoch lieber auf grüne Bäume als auf hässliche Lastwagen blickt und ihr der wirtschaftliche Erfolg in diesem Zusammenhang völlig gleichgültig ist, entscheidet sie sich dafür, den Wald im bisherigen Zustand zu belassen.

Die Handlung dient also ausschließlich ihren privaten Interessen, es liegt Liebhaberei vor. Nach geltender Rechtsprechung würde diese Handlung aber nicht nur nicht als Liebhaberei qualifiziert, die Handlung würde nicht einmal als erwerbsabsichtliche Handlung in Frage gestellt.

Problem 5: Für die Rechtsprechung ist »Liebhaberei« ein 0-1-Problem, d.h. ein Steuerpflichtiger übt eine Tätigkeit in vollem Umfang aus Liebhaberei aus oder in vollem Umfang nicht

Beispiel

Die Steuerpflichtige T übe eine Tätigkeit a aus. Sie hat in $t=0$ zu entscheiden, ob sie 100 (I1) oder 200 (I2) Geldeinheiten in a investiert. Folgende Datenkonstellation ist gegeben:

Zeit	t=0	t=1	t=2
EZÜ I1	- 100	+ 57	+ 63
EZÜ I2	- 200	+ 111	+ 120

Alternativ kann sie Mittel auf dem Kapitalmarkt zu 9 % p.a. anlegen.

Kapitalwert I1:

$$\begin{aligned} K_0 &= -100 + 57 \cdot 1,09^{-1} + 63 \cdot 1,09^{-2} \\ &= +5,80 \quad (>0) \end{aligned}$$

Kapitalwert I2:

$$\begin{aligned} K_0 &= -200 + 111 \cdot 1,09^{-1} + 120 \cdot 1,09^{-2} \\ &= +2,84 \quad (>0) \end{aligned}$$

Da die Steuerpflichtige T die Tätigkeit a gerne ausübt, wählt sie I2 (Ausgabe von 200), obwohl I1 (Ausgabe von 100) wirtschaftlich besser ist. Dem Fiskus ist dies egal !

3 KLEINES MODELL GEFÄLLIG?

Modellbeschreibung

Wir betrachten ein Zwei-Zeitpunkt-Modell mit Zeitpunkten $t=0$ und $t=1$. Es werden die folgenden Bezeichnungen verwendet:

- W_0 : Anfangsvermögen
- a : Aktion (= Investition), führt in $t=1$ zu einer Zahlung $f(a)$ mit f monoton steigend und konkav
- E : Anlage bzw. Aufnahme auf Kapitalmarkt
- r : KZF
- C_t : Konsumausgabe in $t=0,1$

Die Nutzenfunktion des Entscheidungsträgers möge die folgende Form haben:

$$U(C_0, C_1, a)$$

d.h. neben dem Konsumnutzen fließt ein wie auch immer geariteter, aber nicht monetärer Nutzen aus der Aktion a ein, etwa im Sinne von »je mehr a desto besser« (also $\partial U/\partial a > 0$). Im Fall ohne Liebhaberei wird $\partial U/\partial a = 0$ unterstellt.

Optimalitätsbedingungen nach Steuern

Die Optimalitätsbedingungen lauten:

$$(a) \quad -\frac{dC_1}{dC_0} = 1 + r_s$$

$$(b) \quad \frac{df}{da} = \frac{1}{1 - \frac{\partial S_1}{\partial f(a)}} \cdot \left[(1 + r_s) \left(1 - \frac{dS_0}{da} \right) + \frac{\partial S_1}{\partial a} - \frac{1}{\lambda_s} \cdot \frac{\partial U}{\partial a} \right]$$

$$= \frac{1}{1 - \frac{\partial S_1}{\partial f(a)}} \cdot \left[(1 + r_s) \left(1 - \frac{dS_0}{da} \right) + \frac{\partial S_1}{\partial a} \right] - \frac{1}{1 - \frac{\partial S_1}{\partial f(a)}} \cdot \frac{1}{\lambda_s} \cdot \frac{\partial U}{\partial a}$$

(λ_s : Lagrange-Operator)

4 FAZIT

- »Liebhaberei« aus ökonomischer Sicht ist als die **Abweichung** der tatsächlich beobachtbaren von der **wirtschaftlich optimalen** Aktion zu verstehen.
- Als steuerliche Bemessungsgrundlage müsste diejenige herangezogen werden, die sich bei **optimaler Aktion nach Steuern, aber ohne Liebhaberei** ergäbe.
- Von dieser »neutralen« Besteuerung weicht die BFH-Rechtsprechung ab.
- Vernachlässigt werden insbes. Zinseffekte, Steuereffekte, Verbundeffekte, Unterlassen aus Liebhaberei sowie die Tatsache, dass nur ein Teil einer Tätigkeit aus Liebhaberei ausgeübt werden kann.