

# I. Gliederung

<b>1. Kapitel: § 22 Nr. 3 EStG im System der Einkommensteuer.....</b>	<b>1</b>
A. Einführung und Zielsetzung der Arbeit .....	1
B. Ableitungen für den Anwendungsbereich des § 22 Nr. 3 EStG aus allgemeinen einkommensteuerlichen Grundsätzen .....	3
I. Die Grundsatznorm des § 2 EStG.....	4
1. Leistungsfähigkeitsprinzip .....	4
2. System des Einkommensteuergesetzes.....	6
a) Einkommensbegriff des EStG.....	6
aa) Quellentheorie und Reinvermögenszugangstheorie .....	6
bb) Markteinkommenstheorie .....	7
b) System der Einkunftsarten.....	9
aa) Einkünftecatalog und Abgrenzungsfunktion des § 2 Abs. 1 EStG .....	9
bb) Veranlassungsprinzip.....	11
c) Schlussfolgerungen für den Anwendungsbereich des § 22 Nr. 3 EStG .....	12
3. Erzielen von Einkünften – objektive und subjektive Voraussetzungen einkommensteuerbaren Verhaltens.....	13
a) Erwerbshandlung durch an den Markt gerichtete Leistungserbringung .....	13
b) Leistungsaustauschverhältnis, das zu einem Gewinn oder Überschuss führt.....	16
c) Erwerbsgerichtetheit und Vorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht .....	18
4. Folgerungen für die Einkunftsarten und § 22 Nr. 3 EStG.....	19
II. Inhalt des § 22 Nr. 3 EStG.....	20
1. Entstehung und Entwicklung der Vorschrift .....	20
2. Gesetzliche Konzeption der Vorschrift.....	22
a) Grundaussage.....	22
b) Bedeutung der Beispielfälle .....	24
c) Anordnung der Subsidiarität .....	26
d) Einkünfteermittlung, Verlustbeschränkung und Freigrenze.....	27

3. Funktion und Bedeutung der Vorschrift .....	33
III. Folgerungen für § 22 Nr. 3 EStG aufgrund allgemeiner Grundsätze und der gesetzlichen Grundkonzeption .....	37

## **2. Kapitel: Dogmatische Einordnung und Leistungsbegriff des § 22 Nr. 3 EStG..... 39**

A. Die Entwicklung des Leistungsbegriffs nach dem Verständnis der Rechtsprechung .....	39
I. Der Begriff der sonstigen Leistung in der Rechtsprechung des RFH und der frühen BFH-Rechtsprechung .....	39
II. Wirtschaftlicher Entgeltbegriff – Aufgabe des Merkmals „um des Entgelts willen“ .....	41
B. Methodische Auslegung des § 22 Nr. 3 EStG .....	46
I. Wortlautanalyse .....	46
II. § 22 Nr. 3 EStG im System des Einkommensteuergesetzes .....	49
1. Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten.....	49
a) Überblick.....	49
b) Abgrenzung zu den Gewinneinkunftsarten .....	50
aa) Gewinn- bzw. Überschusserzielungsabsicht.....	51
bb) Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr.....	51
cc) Nachhaltigkeit der Betätigung versus Gelegenheitlichkeit.....	53
dd) Überschreiten privater Vermögensverwaltung.....	58
c) Abgrenzung zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.....	60
2. Leistungseinkünfte und nicht steuerbare Vorgänge im privaten Vermögensbereich.....	63
a) Vermögensumschichtungen im Privatbereich durch Veräußerungen oder veräußerungsähnliche Vorgänge versus Nutzungsentgelt.....	64
b) Begriff des Wirtschaftsgutes in Abgrenzung zur bloßen Geschäftschance.....	70
aa) Leistender als Anbieter von Gewinnchancen .....	71
(1) Nachträgliches Entgelt für den Nachweis eines Vermögenswerts und erfolgsabhängige Zuwendungen.....	71
(2) Erfolgsbeteiligungen.....	78
bb) Gewinnchance als Gegenleistung (Entgelt).....	85

(1) Rechtsprechung zu nichtsteuerbaren Gewinnen aus Glücksspiel, aber steuerbaren Preisen aus Wettbewerben .....	85
(2) Eigene Erwerbshandlung des Steuerpflichtigen, auf der die Gewinnchance beruht .....	87
c) Fazit der Abgrenzung des § 22 Nr. 3 EStG von Vermögensumschichtungen im Privatbereich .....	90
3. Folgerungen aus der systematischen Auslegung für den Anwendungsbereich des § 22 Nr. 3 EStG .....	91
III. Teleologische Interpretation .....	91
1. § 22 Nr. 3 EStG nach markteinkommenstheoretischen Grundsätzen ..	92
2. Leistungsformel der Rechtsprechung unter markteinkommens- theoretischer Sicht .....	93
3. Abgrenzungskriterien zur Beurteilung einer Steuerpflicht nach § 22 Nr. 3 EStG .....	94
a) Allgemeine Voraussetzungen jedes steuerbaren Verhaltens, § 2 Abs. 1 EStG .....	95
b) Ausgrenzung von Vermögensumschichtungen im Privatbereich und nicht steuerbarer Betätigung im Tätigkeitsbereich .....	96
c) Abgrenzung von Einkommenserzielung und Einkommensverwen- dung .....	98
d) Abgrenzung zu den übrigen Einkunftsarten – Intensität der Betä- tigung – Gelegentlichkeit und private Vermögensverwaltung .....	98
IV. Ergebnis für den Leistungsbegriff und ein nach § 22 Nr. 3 EStG steuer- pflichtiges Verhalten .....	99

### **3. Kapitel: Ausgewählte Fallgruppen des § 22 Nr. 3 EStG in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung und kritische Würdigung ..... 101**

A. § 22 Nr. 3 EStG in der Sicht der Rechtsprechung – Übersicht zu den Fall- gruppen .....	101
B. Kritische Würdigung der Fallgruppen im Einzelnen .....	103
I. Zahlungen für einen Rechtsverzicht oder die Aufgabe oder Beschrän- kung einer Rechtsposition .....	103

1. Verzicht auf Grundstücksrechte am Nachbargrundstück, Dienstbarkeiten, dinglich gesicherte oder obligatorische Vorkaufsrechte und sonstige dingliche Rechte .....	103
a) Verzicht auf Nießbrauchsrechte, Grunddienstbarkeiten und andere beschränkt dingliche Rechte .....	103
b) Verzicht auf dingliche oder schuldrechtlich eingeräumte Vorkaufsrechte .....	105
2. Schuldrechtliche Rechtsverzichte oder Duldungen von Beeinträchtigungen.....	108
3. Sonstiger Verzicht auf schuldrechtliche Positionen oder Begründung obligatorischer Nutzungsrechte .....	111
a) Verzicht auf gewerbliche Schutzrechte und Begründung dauerhafter Nutzungsrechte an Verwertungsrechten .....	111
b) Vorzeitiger Verzicht auf Miet- und Pachtrechte.....	115
c) Entgelt für Wettbewerbsverbote .....	116
d) Verzicht auf Anfechtungsklagen im Aktienrecht gegen Abfindung.....	117
4. Zusammenfassende Beurteilung .....	118
II. Beschränkung von Eigentumsrechten und Entschädigungszahlungen .	119
1. Entgeltliche Gewährung von Dienstbarkeiten und anderen beschränkt dinglichen Rechten.....	119
2. Entgeltliche Gewährung von Vorkaufsrechten.....	121
3. Sonstige Beschränkung von Eigentumsrechten.....	125
4. Zusammenfassende Beurteilung .....	128
III. Entgelt für die Übernahme eines wirtschaftlichen Risikos.....	130
1. Bürgschaftsprovisionen.....	130
2. Avalprovisionen für die Zustimmung zur Eintragung einer Grundschuld .....	133
3. Termin- und Differenzgeschäfte, Optionsgeschäfte .....	136
a) Optionsgeschäfte.....	138
aa) Stillhalterprämie .....	138
bb) Ausübung oder Barausgleich.....	138
cc) Glattstellung .....	147
dd) Verfall .....	148
b) Devisentermingeschäfte und Futures.....	148

4. Entgelte für Wertpapierleihegeschäfte.....	149
5. Erlöse aus Wetten und Glücksspiel .....	151
IV. Gesetzlicher Regelfall des Entgelts für die Vermietung beweglicher Gegenstände .....	153
1. Vermietung von Fahrzeugen, Yachten und Flugzeugen.....	153
2. Leasing und Veräußerung zur Einkünfteerzielung genutzter Wirt- schaftsgüter .....	157
V. Gesetzlicher Regelfall des Entgelts für gelegentliche Vermittlung .....	161
1. Entgelt für die Vermittlung von Informationen und Kontakten .....	162
2. Vermittlungsprovisionen bei gelegentlicher Vermittlung von Ver- sicherungen .....	165
a) Eigenprovisionen .....	165
b) Weitergeleitete Provisionen.....	167
c) Ringweise Vermittlung von Versicherungsverträgen.....	169
3. Sonstige Provisionen für Vermittlungstätigkeit und Fälle nachträglich gezahlten Entgelts .....	174
a) Pyramidenspiel.....	174
b) Nachträgliche Zahlungen nach fehlgeschlagener Hofübergabe .....	176
c) Provisionszahlungen im Zusammenhang mit Grundstücksver- äußerungen .....	177
VI. Entgelt für sonstige, nicht nachhaltige Betätigungen .....	178
1. Prozessfinanzierungsvertrag .....	178
a) Erfolgsbeteiligung aufgrund Prozessfinanzierungsvertrages .....	179
b) Erfolgsbeteiligung nach Prozesskostenzuschuss.....	182
c) Prozessfinanzierung durch Angehörige rechts- oder steuerberatender Berufe .....	184
2. Bestechungsgelder und sonstige strafbare Betätigungen.....	185
3. Prostitution.....	186
4. Mitnahmevergütungen bei Fahrgemeinschaften, Gefälligkeiten gegen Entgelt .....	187
5. Sonstige Preise, u.a. aus Fernsehshows oder Wettbewerben, Zufalls- erfindungen und Preise für das Gesamtschaffen des Einzelnen .....	190
a) Auszeichnung für Erfindertätigkeit .....	190
b) Wissenschaftliche, kulturelle, literarische oder sonstige Auszeich- nungen.....	192

c) Preise aus der Teilnahme an Fernsehshows und sportlichen Wettbewerben .....	194
6. Ehrenamtliche Betreuung und Aufwandsentschädigung.....	200
a) Vergütung nach § 1836 Abs. 1 S. 3 BGB im Verhältnis zur Aufwandsentschädigung nach § 1835a Abs. 1 S. 1 BGB.....	200
b) Reiner Kostenersatz und fehlende Übersusserzielungsabsicht.....	203
c) Fehlendes Leistungsaustauschverhältnis .....	206
d) Steuerbefreiungstatbestände der §§ 3 Nr. 12, Nr. 26 oder Nr. 26a EStG .....	210
VII. Zusammenfassende Beurteilung.....	212

#### **4. Kapitel: Verhältnis des § 22 Nr. 3 EStG zur Erbschaft- und Schenkungsteuer bei Fallgestaltungen im Grenzbereich – potentielle Doppelbelastung mit Einkommen- und Erbschaft-/Schenkungssteuer ..... 214**

A. Zusammentreffen von Erbschaft-/Schenkungssteuer und Einkommensteuer .....	215
I. Kumulierung von Einkommensteuer mit anderen Steuern bei zeitlich verschobener Realisierung der Steuertatbestände.....	215
1. Veräußerungsgewinne.....	216
2. Einziehung rückständiger Forderungen .....	219
3. Rentenbezüge oder andere wiederkehrende Bezüge .....	219
4. Unternehmensnachfolge .....	220
II. Argumentationsmuster des BFH .....	223
III. Steuerkonkurrenzregeln.....	228
B. Fallgestaltungen im Grenzbereich von Einkommen- und Erbschaft-/Schenkungssteuer.....	233
I. Fallgestaltungen gegebenenfalls zeitgleicher Verwirklichung von Einkommen- und Erbschaft-/Schenkungssteuer .....	234
1. Vererbung von Wirtschaftsgütern an eine Gesellschaft, hier: Altenheim in Form der GbR .....	234
2. Verdeckte Gewinnausschüttung an Gesellschafter.....	239
II. Fallgestaltungen alternativer Zuordnung zu den Steuerarten und möglicher wirtschaftlicher Doppelbelastung im Zusammenhang mit § 22 Nr. 3 EStG .....	245

1. Überhöhte Testamentsvollstreckervergütung .....	245
a) Entwicklung der Rechtsprechung .....	246
b) Beurteilung nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen und den zu § 22 Nr. 3 EStG entwickelten Auslegungsregeln.....	250
2. Nachträgliches Entgelt – Fälle gelegentlicher Vermittlung als renume- ratorische Schenkung .....	252
3. Verzicht auf Zugewinnausgleich oder nachehelichen Unterhalt im Rahmen von Ehegattenverträgen .....	257
a) Verzicht auf einen künftigen oder entstandenen Zugewinnausgleichs- anspruch .....	258
b) Verzicht auf nachehelichen Unterhalt .....	260
c) Beurteilung der BFH-Rechtsprechung im Hinblick auf die Recht- sprechung zur Inhaltskontrolle von Eheverträgen .....	264
4. Erb- und Pflichtteilsverzicht gegen Abfindung .....	266
a) Entwicklung der Rechtsprechung .....	266
b) Schlussfolgerungen aus den Grundsätzen zur ESt und ErbSt .....	270
C. Einkommensteuer und Erbschaftsteuer im Steuersystem – Eckpunkte für eine Auflösung der Steuerkonkurrenz.....	273
I. Lösung des Verhältnisses im Grenzbereich der Einkommensteuer und Erbschaftsteuer .....	274
1. Zivilrechtliches Vorverständnis .....	274
2. Steuerrechtliche Systematik des EStG und des ErbStG .....	278
a) Einkünfteerzielung und entgeltliche Marktteilnahme als Abgrenzung zu Vermögensanfällen.....	279
b) Einkünfteerzielungsabsicht versus Wille zur Freigebigkeit bei Zuwendungen unter Lebenden.....	281
c) Formalisierter versus nicht formalisierter Erwerb bei Erwerben von Todes wegen.....	283
3. Folgerungen für das Verhältnis der Steuergesetze .....	285
II. Fazit für das Verhältnis von Einkommen- und Erbschaft-/Schenkungs- steuer in den dargestellten Fallgestaltungen .....	289
D. Zusammenfassende Darstellung der Wertentscheidungen zu § 22 Nr. 3 EStG .....	294