

Sonstige Einkünfte**Leistungen nach § 29 Z 3 EStG****Die Gefahr der Uferlosigkeit des Einkommensbegriffs**

VON PROF. DR. DR. H. C. MICHAEL LANG\*)

Nach § 29 Z 3 EStG sind als sonstige Einkünfte auch „*Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände, soweit sie weder zu den anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne der Z 1, 2 oder 4 gehören*“, zu erfassen. Diese Vorschrift ist nicht ohne Weiteres mit der einkommensteuerrechtlichen Systematik in Einklang zu bringen: Einerseits sind die Einkunftsarten in § 2 Abs. 3 EStG erschöpfend aufgezählt. Einkünfte, die nicht unter eine der sieben Einkunftsarten fallen, unterliegen nicht der Einkommensteuer. Andererseits scheint der Begriff der „*Leistung*“ in § 29 Z 3 EStG denkbar weit zu sein: Jedes Verhalten, das darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen, kommt als Leistung in Betracht.<sup>1)</sup> Leistungen im Sinn des § 29 Z 3 EStG können sowohl in einem Tun als auch in einem Unterlassen oder einem Dulden bestehen.<sup>2)</sup> Ob Leistung und Gegenleistung in angemessenem Verhältnis stehen, soll unerheblich sein.<sup>3)</sup> Auch einmalige Zahlungen können zur Steuerpflicht führen.<sup>4)</sup> § 29 Z 3 EStG scheint somit weitreichende Bedeutung als generalklauselartiger Auffangtatbestand zu haben.

Die derzeitige Fassung der Vorschrift geht auf § 41 Abs. 1 Nr. 2 des deutschen EStG 1925 zurück: Unter den „*sonstigen Leistungsgewinnen*“ wurden auch „*Einkünfte, soweit sie infolge einer anderen Tätigkeit anfallen, die nicht zu den im § 6 Abs. 1 Nr. 1 bis 4, 6 bezeichneten gehört, insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände einschließlich der Schiffe, die nicht ins Schiffsregister eingetragen sind*“, erfasst. Eine Freigrenze war damals schon vorgesehen. § 22 Nr. 3 dEStG 1934 präziserte den Text im heute bekannten Sinn und ergänzte ihn um das Verlustausgleichsverbot. Wesentliche inhaltliche Änderungen sollten durch die Neufassung nicht bewirkt werden.<sup>5)</sup> Die Vorschrift fand später Eingang in die österreichische Rechtsordnung. Sie wurde dann mit identem Wortlaut in § 29 Z 3 EStG 1972 und EStG 1988 aufgenommen.

**1. Verbotene und unsittliche Geschäfte**

Prominente Anwendungsfälle der Vorschrift waren die Einkünfte aus verbotenen und unerlaubten Leistungen: Bereits nach § 5 dEStG 1920 gehörten zum steuerbaren Einkommen auch „*Einnahmen ohne Rücksicht darauf, ... aus welchem rechtlichen oder tatsächlichen Grunde sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind*“. Im Geltungsbereich des dEStG 1925 begann sich allmählich der später in § 5 StAnpG (heute § 23 BAO) ko-

\*) Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität) Wien, Wissenschaftlicher Leiter des LLM-Studiums International Tax Law der WU und Vorsitzender des Academic Committee der European Association of Tax Law Professors (EATLP). – Der Autor dankt Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer, Mag. Florian Brugger und Mag. Kasper Dziurdz für wertvolle Anregungen, Herrn Dziurdz auch für die Unterstützung bei der Literaturrecherche und Fahnenkorrektur.

<sup>1)</sup> Doralt, EStG-Kommentar (13. Lfg. 2009) § 29 Rz. 35; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG<sup>2</sup> (2009) § 29 Rz. 9.

<sup>2)</sup> Doralt, EStG, § 29 Rz. 35.

<sup>3)</sup> Jakom/Kanduth-Kristen, EStG<sup>2</sup>, § 29 Rz. 40.

<sup>4)</sup> Doralt, EStG, § 29 Rz. 38.

<sup>5)</sup> Vgl. die Erläuterungen zu § 22, RSBl. 1935, 44: „*Die Einkünfte aus Leistungen entsprechen sachlich den Einkünften aus anderer Tätigkeit im Sinne des § 41 Absatz 1 Ziffer 2 EStG 1925.*“ Vgl. auch BFH 12. 11. 1985, IX R 183/84, BStBl. II 1986, 890 (891).

difizierte Gedanke durchzusetzen, wonach es unerheblich ist, ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes erfüllt, gegen ein gesetzliches Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt. Dennoch tat sich die Rechtsprechung anfangs schwer damit, Einnahmen aus verbotenen oder unsittlichen Geschäften den regulären Steuervorschriften zuzuordnen. § 42 Abs. 1 Nr. 2 dESTG 1925 wurde daher häufig zur Erfassung derartiger Einkünfte herangezogen.<sup>6)</sup> So war es beispielsweise sogar noch im Anwendungsbereich des dESTG 1934 umstritten, wie die Einkünfte „des Kupplers, des Mädchenhändlers, der Dirne, des Diebes, des Bettlers, des Wilderers“ und jene „der Wahrsagerin, der Abtreiber, Nackttänzer“ einzuordnen waren.<sup>7)</sup> Die Gerichte haben Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder ersatzweise die in § 22 Nr. 3 dESTG 1934 geregelten Einkünfte aus Leistungen in Betracht gezogen.<sup>8)</sup> Die deutsche Rechtsprechung hat auch noch Jahrzehnte später darum gerungen, wie Einkünfte aus Prostitution zu behandeln sind.<sup>9)</sup>

Sonst hat sich aber nunmehr die Auffassung durchgesetzt, dass steuerliche Beurteilungen unabhängig von sittlichen Wertungen vorzunehmen sind.<sup>10)</sup> Dies gilt insbesondere für die österreichische Rechtsprechung, die schon lange anerkannt hat, dass z. B. Prostitution steuerlich als Gewerbebetrieb qualifiziert werden kann.<sup>11)</sup> Die heute geltende Regelung des § 29 Z 3 EStG hat somit einen bedeutenden Anwendungsbereich verloren, der den Vorläuferregelungen anfangs beigemessen worden ist.

## 2. Die Erfassung von Sachverhalten, die den anderen Einkunftsarten wirtschaftlich entsprechen

Die Rechtsprechung hat überzeugend herausgearbeitet, dass Veräußerungsgewinne nicht von § 29 Z 3 EStG erfasst sind.<sup>12)</sup> Die Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Wirtschaftsgütern fällt nämlich unter eigene Besteuerungstatbestände. Die Abgrenzung der steuerpflichtigen Vorgänge in § 30 und § 31 EStG wäre sinnlos, wenn alle von dieser Vorschrift nicht erfassten Veräußerungsvorgänge als „Leistungen“ unter § 29 Z 3 EStG fielen: Fallen Veräußerungsgeschäfte außerhalb der Spekulationsfrist nicht unter § 30 EStG und Veräußerungen von Beteiligungen, die kleiner als ein Prozent aus-

<sup>6)</sup> Vgl. den Überblick bei *Harder*, Die Sonstige Leistung im Einkommensteuerrecht, Dissertation Universität Tübingen (1990) 63 ff.

<sup>7)</sup> Enno *Becker*, Die Grundlagen der Einkommensteuer (1940) 293.

<sup>8)</sup> Vgl. RFH 8. 4. 1943, IV 33/43, StuW 1943 II, Nr. 213; vgl. auch BFH 23. 6. 1964, GrS 1/64 S, BStBl. III 1964, 500.

<sup>9)</sup> BFH 23. 2. 2000, X R 142/95, BStBl. II 2000, 610 (611): „Der erkennende Senat braucht nicht zu entscheiden, ob er dieser Rechtsprechung im Hinblick auf die veränderten gesellschaftlichen Anschauungen zur Sexualität noch folgen könnte.“ Vgl. dazu auch *Risthaus* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG (227. Lfg. 2007) § 22 Anm. 390 sowie Anm. 430 „Geschlechtsverkehr“, *Leisner* in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG (132. Lfg. 2003) § 22 Rn. D 179 „Geschlechtsverkehr“.

<sup>10)</sup> Vgl. z. B. *Jirkuff*, Steuerliche Betrachtungen zum Diebstahl, ÖStZ 1984, 68 (68).

<sup>11)</sup> Vgl. VwGH 11. 9. 1997, 97/15/0096, m. w. N.

<sup>12)</sup> So z. B. VwGH 3. 7. 2003, 99/15/0003: „Nach §§ 30 und 31 EStG 1988 dürfen Erlöse aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen unter dort im Einzelnen festgelegten Voraussetzungen einkommensteuerlich erfasst werden. Daraus leitet der Verwaltungsgerichtshof ab, dass die Veräußerung von Vermögensgegenständen bzw. die einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung nicht auch als Leistung i. S. d. § 29 Z 3 EStG 1988 angesehen werden kann. Zwar enthält § 29 Z 3 EStG 1988 ausdrücklich die Regelung der Subsidiarität gegenüber den Tatbeständen der §§ 30 und 31, was sich als überflüssige Regelung erweist, wenn die Veräußerung von Gegenständen des Privatvermögens von vornherein nicht zu den Leistungen zählt. Aus der Gesetzes-systematik und dem offenkundigen Willen des Gesetzgebers ergibt sich aber, dass in Fällen, in welchen die Veräußerung von Privatvermögen nicht durch §§ 30 und 31 erfasst wird (und auch nicht unter § 29 Z 1 fällt), nicht eine Besteuerung nach § 29 Z 3 EStG 1988 einsetzen soll. Es bedürfte nämlich nicht der auf bestimmte Vermögensgegenstände bzw. bestimmte Fristen abgestellten und durch Ausnahmebestimmungen eingeschränkten Regelungen der §§ 30 und 31 EStG 1988, wäre ohnedies jegliche Veräußerung von Vermögensgegenständen des Privatvermögens dem Grunde nach im Einkommen zu erfassen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Mai 2000, 95/14/0029, ÖStZB 2000, 497).“

machen, nicht unter § 31 EStG, können sie auch nicht als „Leistungen“ nach § 29 Z 3 EStG zu versteuern sein.

Wenn aber Veräußerungsvorgänge aufgrund ihrer eigenständigen Regelung nicht unter § 29 Z 3 EStG fallen, muss dies auch in gleicher Weise für die unter andere Einkunftsarten fallenden Lebenssachverhalte gelten: Wenn selbständige und nachhaltige Betätigungen, die mit Gewinnabsicht unternommen werden und sich als Beteiligungen am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellen, nach Maßgabe der in den betrieblichen Einkunftsarten geregelten Voraussetzungen Steuerpflicht auslösen, wäre die dadurch bewirkte Abgrenzung der Steuerpflicht sinnlos, würde § 29 Z 3 EStG auch alle anderen – eine oder mehrere dieser Voraussetzungen nicht erfüllenden – Betätigungen in die Steuerpflicht einbeziehen. Die in § 28 EStG für Zwecke der Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung vorgenommene Aufzählung von Wirtschaftsgütern wäre bedeutungslos, wenn § 29 Z 3 EStG dazu führen würde, dass Einkünfte aus der Vermietung aller anderen Wirtschaftsgüter ebenfalls steuerlich zu erfassen wären. Ähnliches gilt im Verhältnis zu allen anderen Einkunftsarten.

Diese Überlegung weist in die richtige Richtung: § 29 Z 3 EStG steht in engem Zusammenhang mit den anderen Einkunftsarten. Die Vorschrift darf nicht so verstanden werden, dass die in den Vorschriften über die anderen Einkunftsarten vorgenommene Abgrenzung der Steuerpflicht sinnlos wird. Will man vermeiden, dass der Begriff der „Leistungen“ in § 29 Z 3 EStG zu einem beliebigen Auffangtatbestand und der Einkommensbegriff damit uferlos wird, kann der Begriff der „Leistungen“ nur als Ergänzung der anderen im EStG vorgesehenen Besteuerungstatbestände betrachtet werden.<sup>13)</sup> „Leistungen“ können daher nicht jedes Verhalten erfassen, das darauf gerichtet ist, einen Vorteil zu verschaffen. Die Erfassung unter § 29 Z 3 EStG ist nur dann gerechtfertigt, wenn der Sachverhalt den unter die anderen Einkunftsarten des EStG fallenden Einkünften so ähnlich ist, dass deren Sinn und Zweck die Besteuerung verlangen.<sup>14)</sup> Die Vorschrift zielt nur auf jene Sachverhalte ab, „die den anderen Einkunftsarten wirtschaftlich entsprechen, ohne mit ihnen formell übereinzustimmen“.<sup>15)</sup>

### 3. Die Absicht des historischen Gesetzgebers

Historische Überlegungen bestätigen, dass der Begriff der „Leistungen“ einen sehr engen Anwendungsbereich haben sollte. Die Erläuterungen zum damaligen Gesetzesentwurf erhellen, dass in § 41 dEStG 1925 das von der Vorgängerbestimmung des dEStG 1920 abweichende Konzept des dEStG 1925 zum Ausdruck kommen sollte:<sup>16)</sup> *„Nach dem bisherigen Einkommensteuergesetz, das trotz aller Einschränkungen doch auf dem Grundgedanken der Schanz'schen Theorie beruht, mußte die Steuerpflicht der sogenannten einmaligen Einnahmen grundsätzlich bejaht werden. Sie fielen unter den Sammelbegriff ‚sonstige Einnahmen‘ im § 11 des bisherigen Gesetzes. [...] Der vorliegende Entwurf bejaht grundsätzlich die Steuerpflicht der einmaligen Einnahmen, indem er nach Aufzählung aller übrigen Einkommensarten in § 6 Abs. 1 Nr. 8 die ‚sonstigen Leistungsgewinne‘ als steuerpflichtig aufführt, allerdings nur nach Maßgabe der §§ 41, 42 des Entwurfs, in denen wichtige Einschränkungen gemacht worden sind. Danach sollen nämlich nur steuerpflichtig sein einmal Einkünfte aus bestimmten Veräußerungsgeschäften und zweitens sonstige Einkünfte aus Leistungen einmaliger Art, z. B. der Verdienst, den ein Industrieller aus gelegentlicher schriftstellerischer Tätigkeit oder den jemand aus gelegentlichen Vermittlungen oder aus der Vermietung beweglicher Gegenstände bezieht.“*

<sup>13)</sup> In diesem Sinne Enno Becker, StuW 1932, 810.

<sup>14)</sup> So bereits Keuk, Die Einkünfte aus sonstigen Leistungen (§ 22 Ziff. 3 EStG), DB 1972, 1130 (1131).

<sup>15)</sup> Risthaus in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 22 Anm. 390.

<sup>16)</sup> RT-Drucksache, Nr. 795 vom 27. 4. 1925, 24 f.

Das Konzept des dEStG 1925 war somit von dem Bemühen getragen, dem nach der zuvor bestehenden Rechtslage zur Uferlosigkeit neigenden Einkommensbegriff Konturen zu geben. Zwischen den Zeilen klingt durch, dass der Umstand, dass auf die „sonstigen Einnahmen“ des § 11 dEStG 1920 nicht gleich zur Gänze verzichtet wurde, sondern die „sonstigen Leistungsgewinne“ an deren Stelle traten, den Zeitumständen geschuldet war. Die Abkehr vom Konzept des dEStG 1920 sollte nicht als zu radikal erscheinen. Das aus heutiger Sicht kurios anmutende Beispiel des Industriellen, der aus gelegentlicher schriftstellerischer Tätigkeit Einnahmen bezieht,<sup>17)</sup> verdeutlicht, dass die Erwähnung von Leistungen weniger aus systematischen Gründen erfolgte, sondern offenbar jenen den Wind aus den Segeln nehmen sollte, die befürchteten, dass die neue Rechtslage Vermögenden ungerechtfertigte Steuervorteile einräumen könnte.

Eine deutliche Sprache findet sich auch in den Anmerkungen von Enno Becker, dem Schöpfer der Reichsabgabenordnung:<sup>18)</sup> „Es war einkommensteuerlich ein ganz großer Fortschritt als das EinkStG 1925 unter dem Stichwort ‚der Einkommensteuer unterliegen nur‘ von der Aufstellung eines allgemeinen verschwommenen, nicht recht fassbaren Einkommensbegriff absah und verlangte, dass in jedem Falle die Voraussetzungen einer bestimmten Einkunftsart vorliegen müssten.“ In anderem Zusammenhang wies Enno Becker darauf hin, dass „gerade die an letzter Stelle erwähnte Unterart der Einkünfte aus sonstigen Leistungen nur ein recht beschränktes Anwendungsgebiet hat. Sie ist nur ein Lückenbüßer für einzelne ganz bestimmte Fälle, für die die aufgeführten Beispiele und die durch die Rechtsprechung anerkannten Fälle einen Anhalt bieten. Sie ist keineswegs eine Generalklausel oder allgemeiner Topf, in den man alles das, was gelegentlich, wenn es zufällig einmal vorkommt und vielleicht aus allgemeinen verschwommenen Empfindungen heraus zu Besteuerung geeignet erscheinen könnte, bequem handhabbar unterbringen könnte.“<sup>19)</sup>

#### 4. Die Bedeutung des Wortlauts

Die 1925 noch als erforderlich angesehene eigene Erfassung von „Leistungen“ ist auch vor dem Hintergrund des damaligen methodischen Verständnisses erklärlich: Der Wortlaut könnte bei der Interpretation von Bestimmungsvorschriften überbetont werden, sodass all jene Sachverhalte, die nicht eindeutig vom Wortlaut erfasst sind, unbesteuert bleiben müssten.<sup>20)</sup> Der Gesetzgeber wollte somit offenbar deutlich machen, dass nicht nur jene Sachverhalte in die Steuerpflicht einbezogen werden können, die eindeutig unter den Wortlaut der Besteuerungstatbestände der anderen Einkunftsarten fallen. So gesehen weist die zusätzliche Erwähnung der „Leistungen“ auf die Notwendigkeit einer Sinn und Zweck der Regelungen Rechnung tragenden Interpretation hin.

Mittlerweile hat sich aber der methodische Zugang zu Steuervorschriften weiterentwickelt:<sup>21)</sup> Heute hat sich die Auffassung durchgesetzt, dass der Wortlaut einer Vorschrift zwar sinnvollerweise am Beginn der Interpretation steht, nicht unbedingt aber an ihrem Ende. Zum einen ist bei sorgfältiger Betrachtung einer Vorschrift ihr Wortlaut in vielen Fällen ohnehin nicht klar, sondern äußerst schillernd. Je länger man den Wortlaut – nicht beschränkt auf seine lexikalische Bedeutung, sondern eingebettet in den jeweiligen Kontext – betrachtet, desto schillernder wird er mitunter. Zum anderen sind wir es mittlerweile gewohnt, nicht mehr dem vermeintlich klaren Wortlaut die alleinige und

<sup>17)</sup> RT-Drucksache, Nr. 795 vom 27. 4. 1925, 25.

<sup>18)</sup> Enno Becker, StuW 1935, 793.

<sup>19)</sup> Enno Becker, StuW 1936, 532.

<sup>20)</sup> Vgl. dazu die Diskussion bei Albert Hensel, der sich noch einer stark dem Wortlaut von Regelungen verhafteten Interpretation verpflichtet erachtete: Hensel, Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerungsumgehung“, abgedruckt bei Reimer/Waldhoff (Hrsg.), Albert Hensel, System des Familiensteuerrechts und andere Schriften (2000) 303 (320 f.).

<sup>21)</sup> Dazu Lang, Der Normgehalt des § 22 BAO, ÖStZ 2001, 65 (68 m. w. N.).

überragende Bedeutung beizumessen, sondern auch die Rechtsentwicklung, die Teleologie und die Systematik einer Vorschrift zu beachten. Auf diese Weise ist es uns selbstverständlich geworden, dass wirtschaftlich anknüpfende Vorschriften auch all jene Sachverhalte erfassen, die zu einem wirtschaftlich identen Ergebnis führen.<sup>22)</sup> Daher bedarf es gar nicht mehr ausdrücklicher Vorschriften, die auf das Erfordernis einer Ziel und Zweck der Regelung Rechnung tragenden Interpretation hinweisen und die sich auch heute nach wie vor im allgemeinen Teil der BAO finden.<sup>23)</sup>

Aus diesem Blickwinkel ist auch die ausdrückliche Erwähnung von „Leistungen“ in § 29 Z 3 EStG überflüssig geworden: Derartige Leistungen sind ohnehin immer nur dann zu erfassen, wenn dies nach dem Ziel und Zweck der Besteuerungstatbestände der *anderen* Einkunftsarten geboten war. Daher sollte gleich von vornherein auf die anderen Einkunftsarten und deren Sinn und Zweck abgestellt werden. Wenn die Erfassung von Sachverhalten nach deren Sinn und Zweck geboten ist, fallen diese Sachverhalte auch unter diese Vorschriften. Der Leistungstatbestand braucht dazu nicht bemüht zu werden. Ist aber die Erfassung dieser Sachverhalte vom Ziel und Zweck der anderen Einkunftsarten her nicht geboten, weil der Gesetzgeber etwa diese Tatbestände bewusst so abgegrenzt hat, um in bestimmten Fällen die Steuerbarkeit von Vorgängen zu vermeiden, kommt die Erfassung dieser Vorgänge auch nach § 29 Z 3 EStG nicht in Betracht.

Gegen diese Auffassung spricht nicht, dass § 29 Z 3 EStG auch die Wortfolge „insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände“ enthält. Die Vorläuferregelung des § 29 Z 3 EStG illustriert eindrucksvoll, dass die für „Leistungen“ genannten Beispielfälle ebenfalls in engem Zusammenhang mit den in den anderen Einkunftsarten enthaltenen Steuervorschriften stehen: In § 38 Abs. 1 Nr. 1 dEStG 1925 war ausdrücklich geregelt, dass Einkünfte aus der „Vermietung, Verpachtung und sonstiger zeitlicher Überlassung“ von „Schiffen, die ins Schiffsregister eingetragen sind“, zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehören. § 41 Abs. 1 Nr. 2 dEStG 1925 – die Vorgängerregelung des § 29 Z 3 EStG – erwähnte beispielhaft Einkünfte „aus der Vermietung beweglicher Gegenstände einschließlich der Schiffe, die nicht ins Schiffsregister eingetragen sind“, als „sonstige Leistungsgewinne“. Die Vermietung von Schiffen sollte daher auch dann Steuerpflicht auslösen können, wenn keine Eintragung im Schiffsregister vorlag. Die formale Anknüpfung an die Eintragung im Schiffsregister sollte aus einkommensteuerrechtlicher Sicht nicht alleine ausschlaggebend sein. Dies konnte aber nicht bedeuten, dass die Vermietung von Schiffen generell steuerpflichtig war. Denn dann wäre die Anknüpfung an die Eintragung im Schiffsregister in § 38 Abs. 1 Nr. 1 und § 41 Abs. 1 Nr. 2 dEStG 1925 – sieht man von der für sonstige Leistungsgewinne vorgesehenen Freigrenze des § 41 Abs. 2 dEStG 1925 ab – sinnlos gewesen.<sup>24)</sup> Die Erwähnung der „Einkünfte aus der Vermietung beweglicher Gegenstände einschließlich der Schiffe, die nicht ins Schiffsregister eingetragen sind“, ergibt daher nur dann Sinn, wenn damit jene Fälle von Schiffsvermietung in die Steuerpflicht einbezogen sein sollten, die wirtschaftlich denen entsprechen, die von vorneherein unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fallen.

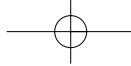
Vermittlungen und die Vermietung bestimmter Wirtschaftsgüter können daher als „Leistungen“ in Betracht kommen, sie sind es aber nicht jedenfalls.<sup>25)</sup> Die beispielhaft ge-

<sup>22)</sup> Lang, ÖStZ 2001, 68.

<sup>23)</sup> Vgl. näher Lang, ÖStZ 2001, 68 FN 29.

<sup>24)</sup> Anders später die Konzeption des EStG 1988: Die Vermietung von Schiffen wurde in § 28 EStG 1988 – im Gegensatz noch zum EStG 1972 – nicht mehr erfasst und sollte bei einer nicht betrieblichen Tätigkeit nur nach Maßgabe des § 29 EStG, den Erläuterungen zufolge dann sogar „stets“ zu sonstigen Einkünften führen (ErlRV 621 BlgNR 17. GP, 80).

<sup>25)</sup> Allerdings erwecken die Erläuterungen zum EStG 1988 den Eindruck, dass „Vermietungen von Schiffen bei einer nicht betrieblichen Tätigkeit stets zu sonstigen Einkünften (§ 29)“ führen (ErlRV 621 BlgNR



nannten Vorgänge sind im Kontext des § 29 Z 3 EStG zu verstehen. Sie lösen nur dann Steuerpflicht aus, wenn es sich auch konkret um „Leistungen“ handelt. Dies ist aber wiederum danach zu beurteilen, ob sie im Einzelfall den anderen Einkunftsarten wirtschaftlich entsprechen. Auch *gelegentliche* Vermittlungen können nach Maßgabe der dafür relevanten Voraussetzungen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifiziert werden, zumal sogar *einmalige* Handlungen – wenn sie z. B. in Wiederholungsabsicht vorgenommen werden – gewerblich sein können.<sup>26)</sup>

Die Vorschrift des § 29 Z 3 EStG ist für jene Rechtsanwender überflüssig, die nicht einer engen Wortlautinterpretation verhaftet sind, die Einkommensteuervorschriften daher ohnehin nach ihrem Ziel und Zweck interpretieren und daher nicht nur jene Sachverhalte von ihnen erfasst sehen, die „formell“ unter sie fallen, sondern auch die, die ihnen „wirtschaftlich entsprechen“. Wer den Wortlaut auch sonst nicht absolut setzt, hat kein Problem mit der Einsicht, dass es der Regelung des § 29 Z 3 EStG heute eigentlich gar nicht mehr bedarf. Wer sich bei seiner Interpretation der in den einzelnen Einkunftsarten enthaltenen Tatbeständen hingegen durch deren – vermeintlich klaren – Wortlaut beschränkt erachtet, benötigt § 29 Z 3 EStG, um einer teleologischen Auslegung zum Durchbruch verhelfen zu können. Die Regelung hat dann den Inhalt, die sinngemäße Interpretation der anderen Steuervorschriften anzuordnen und die dadurch zusätzlich erfassten Einkünfte als „Leistungen“ einzuordnen.<sup>27)</sup> Wer den Leistungsbegriff des § 29 Z 3 EStG hingegen weiter gefasst und ihn als generalklauselartigen Auffangtatbestand verstehen wollte, gerät unweigerlich mit den Tatbeständen der anderen Einkunftsarten in Widerspruch: Die dort sorgfältig vorgenommene Abgrenzung der einzelnen Tatbestände wäre bedeutungslos, wenn die nicht von ihnen erfassten Einkünfte über § 29 Z 3 EStG erst recht in die Steuerpflicht einbezogen würden und unter dem Einkommen letztlich generell Einkünfte aus „Leistungen“ jeder Art zu verstehen wären. Der Gesetzgeber hätte sich die detaillierte Umschreibung der meisten Einkunftsarten dann sparen können.

### 5. Verlustausgleichsverbot und Freigrenze

Vor dem Hintergrund der hier dargelegten Auffassung passt das in § 29 Z 3 EStG vorgesehene – und sonst verfassungsrechtlich ohnehin schwer zu rechtfertigende<sup>28)</sup> – Verlustausgleichsverbot ins Konzept: Wer aus „Leistungen“ Verluste erleidet, soll diese Verluste nicht ohne Weiteres von der steuerlichen Bemessungsgrundlage abziehen können. Das Verlustausgleichsverbot nach § 29 Z 3 EStG schafft für die betroffenen Steuerpflichtigen einen Anreiz, darzulegen, dass die von ihnen erbrachten „Leistungen“ mit einem Betrieb, einer nichtselbständigen Arbeit, einer Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit oder einer anderen Einkunftsquelle zusammenhängen.<sup>29)</sup> Nur wenn eine

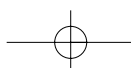
17. GP, 80). Die Schiffsvermietung könnte allerdings nach der nach dem EStG 1988 bestehenden Rechtslage nunmehr einen Sonderfall darstellen, da diese Auffassung mit der Streichung der Erwähnung von Schiffen in § 28 EStG 1988 einhergeht.

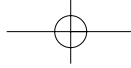
<sup>26)</sup> Dazu Jakom/Baldauf, EStG<sup>2</sup>, § 23 Rz. 23.

<sup>27)</sup> § 29 Z 3 EStG ist demnach als eine Art „Analogieanweisung“ zu verstehen, ähnlich wie § 2 BAO (so zur Vorschrift des § 2 BAO Gassner, Das Schuldverhältnis im Steuerrecht, in Gassner/Krejci/Rummel, [Hrsg.] Das Schuldverhältnis – Seine Ausprägung im Privatrecht, im Steuerrecht und im Sozialversicherungsrecht, 3. Tagung der Gesellschaft zum Studium der Erneuerung der Struktur der Rechtsordnung, 1972, 7 [7 f.]; Lang, Steuerschuld und Haftung auf dem Gebiet der Kapitalertragsteuer, in Tanzer [Hrsg.], Die BAO im 21. Jahrhundert, Festschrift Stoll [2005] 167, 183).

<sup>28)</sup> Zu dieser Diskussion vgl. Prechtl, Verlustausgleichsbeschränkungen im Einkommensteuerrecht (2005) 257 ff., m. w. N.; vgl. auch schon die Bedenken von Vogel, Besteuerung fiktiver Einkünfte, in Wendt (Hrsg.), Staat – Wirtschaft – Steuern, Festschrift Friauf (1996) 825 (828).

<sup>29)</sup> Den Zusammenhang zwischen dem Verlustausgleichsverbot und dem Anwendungsbereich des Begriffs der „Leistungen“ hat bereits Enno Becker, StuW 1935, 797 f., betont: „Beachtung verdient auch, dass § 22 Abs. 3 jetzt ausdrücklich ausgesprochen hat, dass im Falle des § 22 Nr. 3 Werbungskosten nur bis zur Höhe der erzielten Einnahmen ausgeglichen werden können. Das geht, wenn man das





derartige Einkunftsquelle letztlich verlustbegründend ist, lässt sich die Verlustberücksichtigung rechtfertigen. Die Frage, ob das Verlustausgleichsverbot des § 29 Z 3 EStG absolut oder relativ zu verstehen ist,<sup>30)</sup> verliert demnach an Bedeutung.

Ebenso hat die Freigrenze von 220 Euro angesichts dieses Verständnisses des § 29 Z 3 EStG Sinn: Die Abgabenbehörden sollen „Leistungen“ der Steuerpflichtigen, die bloß zu relativ geringfügigen Einkünften führen, nur dann besteuern können, wenn ihnen die Begründung gelingt, dass die „Leistung“ einer von einer anderen Besteuerungsvorschrift erfassten Einkunftsquelle so ähnlich ist, dass die Einkünfte selbst unter diese Einkunftsquelle fallen und daher gar nicht nach § 29 Z 3 EStG, sondern nach dem eigentlich maßgebenden Besteuerungstatbestand zu erfassen sind. Die Abgabenbehörden sind somit ausdrücklich daran gehindert, im Bagatellbereich Einkünfte festzusetzen, ohne diesen Nachweis erbracht zu haben. Überschreiten die Einkünfte aber die Freigrenze von 220 Euro, lohnt sich auch in Zweifelsfällen die nähere Prüfung, ob eine Einkunftsquelle – wie z. B. ein Betrieb – vorliegt. Die Abgabenbehörde hat dann zu untersuchen, ob die erbrachten „Leistungen“ im konkreten Fall den vom EStG erfassten Einkunftsquellen so ähnlich sind, dass es nach dem Sinn und Zweck der für sie maßgebenden Steuervorschriften geboten ist, auch diese Einkünfte zu erfassen. Im Ergebnis entbindet daher die Freigrenze die Abgabenbehörden in Bagatellfällen von der Verpflichtung, auch an den Rändern einer Einkunftsquelle – also dort, wo die Steuerpflicht nicht von vornherein evident ist – der mitunter durchaus aufwendigen und anspruchsvollen Frage nachzugehen, ob nach dem Sinn und Zweck der Vorschriften Steuer zu erheben ist. Der Steuerpflichtige wird in Fällen einer nicht auf den ersten Blick völlig zweifelsfreien Rechtslage, in denen es nur um geringfügige Einkünfte geht, davor bewahrt, im Detail prüfen zu müssen, ob ihn eine Steuerpflicht für diese Einkünfte trifft. Würde § 29 Z 3 EStG nicht bloß den Randbereich der anderen Einkunftsarten treffen, sondern hätte diese Vorschrift als genereller Auffangtatbestand eigenständige Bedeutung, wäre nicht einzusehen, warum für derartige Einkünfte – im Unterschied zu den anderen Einkunftsarten – eine eigene Freigrenze vorgesehen ist.

## 6. Schlussfolgerungen

Die Rechtsprechung berücksichtigt bei der Auslegung des § 29 Z 3 EStG häufig den Zusammenhang zu den anderen Einkunftsarten des EStG, welche die eigentliche Grundlage der Besteuerung abgeben.<sup>31)</sup> Die Besteuerung nach § 29 Z 3 EStG erfolgt vielfach in Fällen, in denen dies nach dem Sinn und Zweck der anderen Einkunftsarten geboten ist.<sup>32)</sup> Dennoch besteht die Gefahr, dass sich die Anwendung des § 29 Z 3 EStG verselbständigt.<sup>33)</sup> Daher darf nicht mechanisch nach dem Vorliegen einer „Leistung“ gefragt werden, ohne den Zusammenhang zwischen § 29 Z 3 EStG und den eigentlich maßgebenden einkommensteuerrechtlichen Besteuerungstatbeständen zu

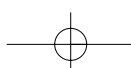
*Anwendungsgebiet der Vorschrift eng nimmt, [...] Es geht aber nicht mehr, wenn man die Vorschrift dahin verstehen will, dass sie die Erzielung großer Gewinne durch Übernahme großer Wagnisse in sich schließt.“*

<sup>30)</sup> Dazu grundlegend *Prechtl*, Verlustausgleichsbeschränkungen, 251 ff., m. w. N.

<sup>31)</sup> Vgl. VwGH 28. 5. 2009, 2007/15/0200, mit umfangreichen Nachweisen auf die jüngere Vorjudikatur, die sich allerdings vor allem auf den Zusammenhang von § 29 Z 3 EStG zu den §§ 30 und 31 EStG beziehen.

<sup>32)</sup> Vgl. z. B. VwGH 28. 10. 2008, 2006/15/0091, wo es um die Ablösung von Mietrechten ging und daher der Zusammenhang zu Einkünften nach § 28 EStG nahelag; vgl. weiters VwGH 28. 6. 2008, 2008/15/0132: Dort ging es um einen Besitzer eines Parkplatzes, der Autofahrern, die ihr Auto auf seinem Parkplatz abgestellt haben, die Einbringung von Besitzstörungsklagen angedroht und von deren Einbringung oder Weiterbetreiben gegen Zahlungen Abstand genommen hat und durch diese „Parkplatzüberwachung“ erhebliche Einnahmen erzielt hat. Dazu *Massoner*, Wer Parksündern zivilrechtliche Schritte androht, kann selbst zur Kasse gebeten werden, *ecolex* 2008, 858.

<sup>33)</sup> Kritisch auch bereits *Göth*, Besteuerung privater Optionsgeschäfte, *ecolex* 1991, 417 (418).



berücksichtigen.<sup>34)</sup> Sonst wird der Einkommensbegriff uferlos, und – um mit Enno Becker zu sprechen – alles, was „zufällig einmal vorkommt und vielleicht aus allgemeinen verschwommenen Empfindungen heraus zur Besteuerung geeignet erscheinen könnte“,<sup>35)</sup> würde besteuert. Eine derart vage umschriebene Steuerpflicht, die sich auf „allgemeine verschwommene Empfindungen“ stützt, könnte in einem Rechtsstaat nicht hingenommen werden.

Daher ist es erforderlich, sich auf die Rechtsentwicklung zu besinnen und systematischen Überlegungen wieder mehr Beachtung zu schenken. Die Aufgabe des § 29 Z 3 EStG bestand niemals darin, jedes nicht von einer anderen Bestimmungsvorschrift erfasste Tun, Unterlassen oder Dulden im Wege einer Generalklausel zu erfassen. Vielmehr ist diese Vorschrift als Hinweis dahingehend zu sehen, auch jene Sachverhalte zu erfassen, „die den anderen Einkunftsarten wirtschaftlich entsprechen, ohne mit ihnen formell übereinzustimmen“.<sup>36)</sup> Wer auf Grundlage des § 29 Z 3 EStG Steuer erheben will, muss also nachweisen, dass der Sachverhalt einem ausdrücklich von einer anderen Bestimmungsvorschrift erfassten Sachverhalt so ähnlich ist, dass Sinn und Zweck dieser anderen Vorschrift dessen Besteuerung verlangen.<sup>37)</sup> Eigentliche Besteuerungsgrundlagen müssen daher die Vorschriften über die anderen Einkunftsarten sein, die eben nicht nur nach ihrem Wortlaut, sondern auch unter Berücksichtigung ihrer Teleologie, der Systematik und der Rechtsentwicklung auszulegen sind. Wer diesen Überlegungen bei der Auslegung Bedeutung beimisst, wird den Rückgriff auf § 29 Z 3 EStG gar nicht benötigen. Wer sich aber bei der Interpretation der Regelungen über die anderen Einkunftsarten – um eine Formulierung Walter Antoniollis aus dem Jahr 1956 aufzugreifen – „dem primitiven Positivismus des nackten Wortes“ nicht entziehen kann,<sup>38)</sup> dem gibt § 29 Z 3 EStG die Gelegenheit, auch die den ausdrücklich unter die anderen Einkunftsarten fallenden ähnlichen Sachverhalte – aber nur diese – zu besteuern.<sup>39)</sup>

<sup>34)</sup> So z. B. bereits VwGH 4. 12. 1953, 1336/51, Slg. 859 F, wo der VwGH beim Begriff der Leistung primär auf den „Sprachgebrauch des Wirtschaftslebens“ abstellte und die Gesetzessystematik nur insoweit berücksichtigte, als es um die Zulässigkeit von Ausnahmen vom Begriff der Leistung im „weitesten Sinn“ ging.

<sup>35)</sup> Enno Becker, StuW 1936, 532.

<sup>36)</sup> Risthaus in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 22 Tz. 390.

<sup>37)</sup> In diese Richtung bereits Keuk, DB 1972, 1131.

<sup>38)</sup> Antoniollis, Gleichheit vor dem Gesetz, ÖJZ 1956, 646 (647).

<sup>39)</sup> So auch Harder, Sonstige Leistung, 97, der – im Ergebnis völlig überzeugend – den sonstigen Leistungen nur Sachverhalte unterwirft, die den anderen Einkunftsarten „ähnlich“ sind, dies aber als „Analogietheorie“ bezeichnet, was darauf schließen lässt, dass er in Hinblick auf die anderen Einkunftsarten primär der wortlautverhafteten Interpretation folgt.

## Bewertungsgesetz-Novelle 2010 in Begutachtung

Das BMF hat den Entwurf zu einem Bundesgesetz, mit dem das Bewertungsgesetz 1955, das Bodenschätzungsgesetz 1970, das Grundsteuergesetz 1955 und das Bodenwertabgabegesetz 1960 geändert werden – Bewertungsgesetz-Novelle 2010 (BewG-Novelle 2010), zur Begutachtung versandt. Die geplanten Änderungen im BewG stehen einerseits in Zusammenhang mit der Verschiebung der Hauptfeststellung der Einheitswerte des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und sollen andererseits durch Erleichterungen und Klarstellungen in der Vollzugsanordnung der Verwaltungsökonomie dienen. Der Ministerialentwurf enthält im BewG eine geänderte Informationsverpflichtung für Unternehmen. Dadurch soll eine Entlastung der Wirtschaft von rund 109.000 Euro pro Jahr erzielt werden. Die Begutachtungsfrist ist mit 29. 3. 2010 abgelaufen.