

Heidelberg, den 23. April 2022
Tim Buchholz
Schulstraße 18
69429 Waldbrunn
irr223@stud.uni-heidelberg.de
4080086
8. Fachsemester

**Das System der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen in
Deutschland: Klassifizierung, Quantifizierung, Steuertarif und
Steuerverfahren**

Inhaltsverzeichnis

Inhalt

A. Einleitung	1
B. Klassifizierung	3
1. Besteuerung im Privatvermögen	3
a) Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 20 EStG	3
b) Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, § 17 EStG	4
c) Private Veräußerungsgeschäfte, § 23 EStG	4
2. Besteuerung im Betriebsvermögen	5
C. Quantifizierung	5
1. Quantifizierung im Privatvermögen	5
a) Ermittlung von laufenden Kapitaleinkünften	5
b) Ermittlung von Veräußerungseinkünften	6
c) Ausschluss der Verlustverrechnung – schedularisierte Besteuerung	6
d) Gesonderte Verlustverrechnungsverbote in § 20 VI 4, 5 EStG	6
aa) Verlustausgleich bei der Veräußerung von Aktien, § 20 VI S. 4 EStG	6
bb) Verlustausgleich bei Termingeschäften, § 20 VI S. 5 EStG	7
e) Ermittlung bei Einkünften aus § 23 EStG	7
f) Ermittlung bei Einkünften aus § 17 EStG	7
2. Quantifizierung im Betriebsvermögen	8
D. Steuerverfahren	8
1. Kapitalertragssteuerverfahren	9
2. Folgen des Kapitalertragsteuerabzugs	9
a) Abgeltende Wirkung im Privatvermögen	10
b) Anrechnung, § 36 EStG	10
3. Verfahren bei anderen Wirtschaftsgütern	10
E. Steuertarif	10
1. Privatvermögen	10
a) Wirtschaftsgüter i.S.v. § 20 II EStG	11
b) Wirtschaftsgüter i.S.v. § 23 EStG	11
2. Betriebsvermögen	12
a) Persönlicher Einkommensteuersatz nach § 32a EStG	12
b) Teileinkünfteverfahren, § 3 Nr. 40 EStG	12
F. Probleme der Kapitalbesteuerung in Deutschland	13
1. Ungleichbehandlung zwischen Privat- und Betriebsvermögen	13

2. Ungleichbehandlungen innerhalb des Privatvermögens.....	13
3. Ungleichbehandlung durch die schedularisierte Besteuerung	14

Literaturverzeichnis

- Birk, Dieter (Begr.)/
Desens, Marc/
Tappe, Henning
(Hrsg.)* Steuerrecht, 24. Auflage, München 2021 (zitiert als: *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn. ...).
- Drüen, Klaus-Dieter* Kapitalverluste nur für „Kleinanleger“? – Zur Verfassungswidrigkeit der Beschränkung der Verlustverrechnung nach § 20 Abs. 6 S. 5f. EStG, FR 2020, S. 663 – 673 (zitiert als: *Drüen*, FR 2020, S. 663 (...)).
- Englisch, Joachim* Verfassungsrechtliche und steuersystematische Kritik der Abgeltungsteuer, StuW 2007, S. 221 – 240 (zitiert als: *Englisch*, StuW 2007, S. 221 (...)).
- Heuermann, Bernd/
Brandis, Peter
(Hrsg.)* Brandis, Heuermann – EStG – KStG – GewStG, Loseblattsammlung – Stand: 157. Aktualisierung 5/2021 (zitiert als: *Bearbeiter* in: Brandis/Heuermann, Gesetz, §§ Rn. ...).
- Hey, Johanna* Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BB 2007, S. 1303 – 1309 (zitiert als: *Hey*, BB 2007, S. 1303 (...)).
- Kanzler, Hans-Joachim* Steuerreform: Von der synthetischen Einkommensteuer zur Schedulenbesteuerung oder: Die Schedule ist tot! Es lebe die Schedule!, FR 1999, S. 363 – 367 (zitiert als: *Kanzler*, FR 1999, S. 363 (...)).
- Kingreen, Thorsten,
Poscher, Ralf* Grundrechte – Staatsrecht II, 36 Auflage, München 2020 (zitiert als: *Kingreen/Poscher*, Steuerrecht, Rn. ...).
- Kirchhof, Ferdinand* Das Leistungsfähigkeitsprinzip nach dem Grundgesetz – Zustand und Zukunft, BB 2017, S. 662 – 667 (zitiert als: *Kirchhof*, BB 2017, 662 (...)).
- Kirchhof, Paul/
Mellinghoff, Rudolf/
Kube, Hanno
(Hrsg.)* Einkommensteuergesetz Kommentar, Loseblattsammlung – Stand: 321. Aktualisierung 2/2022 (zitiert als: *Bearbeiter* in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, §§ Rn. ...).

*Kirchhof, Paul/
Seer, Roman
(Hrsg.)*

Einkommensteuergesetz – Kommentar, 20. Auflage, Köln 2021 (zitiert als: *Bearbeiter* in: Kirchhof/Seer, §§ Rn. ...).

Merati-Kashani, Jasmin

Einführung einer Abgeltungsteuer, Deutscher Bundestag- Wissenschaftliche Dienste, Berlin 2008 (zitiert als: *Merati-Kashani*, Einführung einer Abgeltungsteuer, S. ...).

Prinz, Ulrich

Zuordnung von Kapitalgesellschaftsanteilen zum Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen - Neue Rechtsprechungserkenntnisse, FR 2020, S. 793 – 798 (zitiert als: *Prinz*, FR 2020, S. 793 (...)).

*Schön, Wolfgang/
Sternberg, Christian
(Hrsg.)*

Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III, Berlin 2018 (zitiert als: *Bearbeiter* in: Schön/Sternberg, S. ...).

*Tipke, Klaus (Begr.)/
Lang, Joachim (Hrsg.)*

Steuerrecht, 24. Auflage, Köln 2020 (zitiert als: *Bearbeiter* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. ...).

Wassermeyer, Franz

Zum Besteuerungsgegenstand der Einkünfte aus Kapitalvermögen, StuW 1988, S. 283 – 283 (zitiert als: *Wassermeyer*, StuW 1988, S. 283 (...)).

Weber-Grellet, Heinrich

§ 17 EStG – unvollkommen und nicht zu retten, DB 2021, S. 81 – 88 (zitiert als: *Weber-Grellet*, DB 2021 S. 81 (...)).

A. Einleitung

Das Einkommensteuergesetz trifft in § 2 Abs. 2 EStG die grundlegende Unterscheidung zwischen Gewinn- und Überschusseinkünften (Dualismus der Einkunftsarten).¹ Die Unterscheidung der Einkunftsarten ist fundamental, da ihnen unterschiedliche rechtstheoretische Ansätze zugrunde liegen. Die Gewinneinkünfte beruhen auf der Reinvermögenszugangstheorie, wonach alle realisierten Wertzuwächse im Betriebsvermögen zu versteuern sind.² Dagegen wählte der Gesetzgeber bei den Überschusseinkünften einen quellentheoretischen Ansatz, nach welchem Wertveränderungen des Vermögensstamms grundsätzlich unbeachtlich sind.³

Die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen muss daher im Kontext der Systematik des deutschen Einkommensteuergesetzes dargestellt und verstanden werden. Wegen der Geltung der Quellentheorie werden Veräußerungsgewinne im Privatvermögen nur bei ausdrücklicher gesetzlicher Regelung besteuert. Eine Besteuerung von Veräußerungsgewinnen wird im Privatvermögen in §§ 17, 20 Abs. 2, 23 EStG geregelt. Die in § 20 II EStG genannten Veräußerungsgewinne sind dabei immer steuerbar, während die Veräußerung der in § 23 EStG genannten Wirtschaftsgüter lediglich in Abhängigkeit einer Spekulationsfrist steuerbar ist. Diese Gesetzessystematik führt zu einigen Ungleichbehandlungen. Exemplarisch anzuführen ist, dass die Veräußerung einer Immobilie nach Ablauf der zehnjährigen Spekulationsfrist nicht nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG steuerbar ist, während Veräußerungsgewinne bei Aktien in jedem Fall nach § 22 Abs. 1 S. 1 EStG steuerbar sind. Bei solchen Ungleichbehandlungen muss sich die Frage gestellt werden, ob sie mit dem aus Art. 3 I GG folgenden Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar sind.

Damit diese Frage beantwortet werden kann, muss die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen zunächst klassifiziert werden (*Abschnitt B*). Anschließend wird auf die Quantifikation der Einkünfte (*Abschnitt C*), das Steuerverfahren (*Abschnitt D*) sowie den Steuertarif (*Abschnitt E*) eingegangen.

Im letzten Teil der Arbeit (*Abschnitt F*) folgt eine Auseinandersetzung mit den in der Einleitung bereits angedeuteten Probleme der

¹ *Kirchhof* in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 2 EStG, C/5.

² *Ratschow* in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 2 Rn. 43.

³ *Ratschow* in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 2 Rn. 44.

Veräußerungsgewinnbesteuerung, die sich insbesondere bei der Besteuerung im Privatvermögen ergeben.

B. Klassifizierung

Wie in der Einleitung dargelegt, werden Veräußerungsgewinne durch die Einkommensteuer besteuert. Wegen des Dualismus der Einkunftsarten wird daher im Rahmen der Klassifikation der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen zwischen der Besteuerung im Betriebs- und im Privatvermögen differenziert.

1. Besteuerung im Privatvermögen

Die zentralen Normen für die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen im Privatvermögen sind §§ 17, 20 II, 23 EStG.

a) Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 20 EStG

§ 20 EStG regelt die Besteuerung von Kapitalvermögen, wobei § 20 I EStG die Vorteile erfasst, die der Steuerpflichtige aufgrund einer Kapitalüberlassung erhält.⁴ Im Katalog des § 20 I Nr. 1 – 11 EStG werden dabei verschiedene Einnahmen aufgezählt. Hierbei handelt es sich nicht um Veräußerungsgewinne, weshalb nicht näher auf diese Einkünfte eingegangen wird.

Nach § 20 II EStG, der durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 eingeführt wurde, werden alle Einkünfte aus der Veräußerung von Kapitalanlagen besteuert.⁵ In § 20 II Nr. 1 – 8 EStG werden verschiedene Kapitalanlagen aufgezählt, deren Veräußerung nach § 20 II EStG unabhängig von einer Veräußerungsfrist steuerbar sind:

- § 20 II 1 Nr. 1 EStG: Veräußerungen von Beteiligungen von Anteilen an einer Körperschaft
- § 20 II 1 Nr. 2 a) EStG: Veräußerung von Dividenden- und sonstigen Ansprüchen durch den Inhaber des Stammrechts
- § 20 II 1 Nr. 2 a) EStG: Veräußerung von Zinsscheinen und -forderungen
- § 20 II 1 Nr. 3 a) EStG: Differenzausgleich bei einem Termingeschäft
- § 20 II 1 Nr. 3 b) EStG: Veräußerung des als Termingeschäft ausgestalteten Finanzinstruments
- § 20 II 1 Nr. 4 EStG: Veräußerung von Wirtschaftsgütern, die Erträge i.S.d. § 20 I Nr. 4 EStG erzielen (Einnahmen aus der Beteiligung als

⁴ *Wassermeyer*, *StuW* 1988, 283 (283).

⁵ *Hey* in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, Rn. 8497.

stiller Gesellschafter und partiarischen Darlehen)

- § 20 II 1 Nr. 5 EStG: Übertragungen von Hypotheken und Grundschulden
- § 20 II 1 Nr. 6 EStG: Veräußerung von Versicherungsansprüchen
- § 20 II 1 Nr. 7 EStG: Veräußerung von sonstigen Kapitalforderungen
- § 20 II 1 Nr. 8 EStG: Übertragung von Anteilen an einer Körperschaft i.S.d. § 1 I N. 3 – 5 KStG

b) Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, § 17 EStG

Nach § 17 I 1 EStG werden Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft besteuert, wenn der Steuerpflichtige innerhalb der letzten fünf Jahre mit mindestens 1 % beteiligt war. Dabei erfasst § 17 EStG nur Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die im Privatvermögen gehalten werden.⁶ § 17 EStG qualifiziert diese privaten Veräußerungserlöse in einen gewerblichen Gewinn um. Die Vorschrift sollte früher, als die Beteiligungsgrenze 25% war, eine Gleichstellung mit der mitunternehmerischen Beteiligung bewirken.⁷ Später wurde die Beteiligungsgrenze auf 1% abgesenkt, da die Vorschrift zu einer Gleichbehandlung der Dividenden- und Anteilsveräußerungsgewinne beitragen sollte. Denn vor 2008 waren Veräußerungsgewinne außerhalb der Frist des § 23 I 1 Nr. 2 EStG steuerfrei, während die Dividenden der Besteuerung nach § 20 I Nr. 1 EStG unterlagen.⁸ Beide Gründe sind entfallen, da Gewinne aus Anteilsveräußerungen stets nach § 20 II 1 Nr. 1 EStG erfasst werden, weshalb § 17 EStG entbehrlich ist.⁹

c) Private Veräußerungsgeschäfte, § 23 EStG

Eine weitere Ausnahme von der Quellentheorie im Privatvermögen sind die sonstigen Einkünfte nach §§ 22 Nr. 2, 23 EStG, wonach private Veräußerungsgeschäfte besteuert werden.

§ 23 I 1 Nr. 1 EStG erfasst dabei die Veräußerung von Grundstücken. Dabei ist die Veräußerung nur steuerbar, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Eine Ausnahme gilt nach § 23 I 1 Nr. 1 3 EStG für Grundstücke, die zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden.

⁶ *Prinz*, FR 2020, 793 (793).

⁷ *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn. 734.

⁸ *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn. 734.

⁹ *Weber-Grellet*, DB 2021, 81 (88).

§ 23 I 1 Nr. 2 EStG erfasst die sonstigen Wirtschaftsgüter, die nicht bereits unter § 20 II EStG fallen.¹⁰ Bei diesen Wirtschaftsgütern beträgt die Spekulationsfrist ein Jahr, § 23 I 1 Nr. 2 EStG. Nach § 23 I 1 Nr. 2 2 EStG unterliegen die Veräußerungsgeschäfte von solchen Wirtschaftsgütern, die dem täglichen Gebrauch dienen, nicht der Besteuerung.

§ 23 I 1 Nr. 3 EStG erfasst Veräußerungsgeschäfte, bei denen die Veräußerung der Wirtschaftsgüter als der Erwerb erfolgt. Hiermit ist der klassische Leerverkauf gemeint.

2. Besteuerung im Betriebsvermögen

Die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen richtet sich gemäß §§ 4, 5 EStG nach dem Betriebsvermögensvergleich. Diesem liegt die Reinvermögenszugangstheorie zugrunde, wonach Einkünfte Vermögensmehrungen beziehungsweise -minderungen innerhalb einer bestimmten Zeitspanne sind.¹¹ Daher werden Veräußerungsgewinne von Wirtschaftsgütern in jedem Fall nach §§ 4, 5 EStG als Betriebsvermögensmehrungen steuerlich erfasst. Anders als für die Besteuerung im Privatvermögen bedarf es daher keiner ausdrücklichen Regelung für die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen wie in §§ 17, 20 II, 23 EStG.

C. Quantifizierung

1. Quantifizierung im Privatvermögen

a) Ermittlung von laufenden Kapitaleinkünften

Bei der Quantifizierung der Einkünfte im Einkommensteuerrecht gilt als Ausdruck des Prinzips der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit grundsätzlich nach § 2 II S. 1 Nr. 1, 2 EStG das objektive Nettoprinzip.¹² Danach können von dem Überschuss der Einnahmen die Werbungskosten abgezogen werden, § 2 II S. 1 Nr. 2 EStG. Bei der Berechnung von Kapitaleinkünften wird das objektive Nettoprinzip durchbrochen, da nach § 20 IX S. 1 2. Hs. EStG die tatsächlichen Werbungskosten nicht abgezogen werden können. Allerdings wird der Werbungskostenabzug durch den Sparer-Pauschalbetrag ersetzt, da bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen immer ein Betrag von 801 Euro abgezogen werden kann.

¹⁰ Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, Rn. 843.

¹¹ Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, Rn. 601.

¹² Kirchhof, BB 2017, 662 (662).

b) Ermittlung von Veräußerungseinkünften

Die Ermittlung von Kapitalveräußerungseinkünften richtet sich nach § 20 IV EStG. Danach ist der Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen den Veräußerungskosten abzüglich der Veräußerungsaufwendungen und den Anschaffungskosten. Im Gegensatz zu laufenden Kapitalerträgen können bei Kapitalveräußerungen die Kosten, die in Zusammenhang mit der Veräußerung auftreten, abgezogen werden.

c) Ausschluss des Verlustverrechnung – schedularisierte Besteuerung

Eine weitere Besonderheit bei der Quantifizierung der Kapitaleinkünfte im Privatvermögen ist, dass in Ausnahme zum Gedanken der synthetischen Einkommensteuer die Einkünfte aus Kapitalvermögen schedulenhaft ermittelt werden.¹³ Nach § 2 Vb werden die abgeltend besteuerten Kapitalerträge (§§ 32d, 43 V EStG) weitgehend aus der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer ausgenommen. Sie werden dafür nach §§ 20, 32d EStG schedularisiert besteuert. Daraus folgt nach § 20 VI 1 EStG Verluste aus Kapitalvermögen nicht mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden.

d) Gesonderte Verlustverrechnungsverbote in § 20 VI 4, 5 EStG

Der Gesetzgeber hat in der Schedule Kapitaleinkünfte noch weitere Schedules geschaffen, durch welche die Verlustverrechnung zwischen verschiedenen Kapitalanlagen erheblich eingeschränkt wird.

aa) Verlustausgleich bei der Veräußerung von Aktien, § 20 VI S. 4 EStG

Nach § 20 VI S. 4 EStG können Verluste aus der Veräußerung von Aktien nur innerhalb einer eigenen Aktienschedule verrechnet werden. Der Gesetzgeber will diese Einschränkung der Verlustverrechnung damit rechtfertigen, dass dadurch Haushaltsrisiken infolge von Spekulationsgeschäften verhindert werden sollen.¹⁴ Der BFH ist der Überzeugung, dass diese eigene Aktienschedule nicht mit Art. 3 I GG vereinbar ist, da Steuerpflichtige ohne rechtfertigenden Grund unterschiedlich behandelt werden, je nachdem, ob sie Verluste aus der Veräußerung von Aktien oder anderen Kapitalanlagen erzielt haben. Daher hat er die Norm im Wege der konkreten Normenkontrolle dem

¹³ Hey in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 8500.

¹⁴ BT-Drucks. 16/5491, 19.

Bundesverfassungsgericht vorgelegt.¹⁵

bb) Verlustausgleich bei Termingeschäften, § 20 VI S. 5 EStG

Ab VZ 2021 ist der Ausgleich von Verlusten und Gewinnen im Rahmen von Termingeschäften pro Veranlagungszeitraum auf 20.000 Euro begrenzt (§ 20 VI S. 5 EStG). Ein Verlustvortrag innerhalb dieser eigenen Schedule ist möglich, während der Ausgleich mit anderen Kapitaleinkünften ausgeschlossen ist.¹⁶ § 20 Abs. 6 S. 5 EStG führt zu einer asymmetrischen Besteuerung von Gewinnen und Verlusten, da der Steuerpflichtige den Gewinn aus Termingeschäften wie beispielsweise Optionsgeschäften vollständig versteuern muss, während er Verluste lediglich in Höhe von 20.000 Euro pro Jahr anerkennen lassen kann.¹⁷ Das ist nicht Ausdruck der staatlichen Partizipation am wirtschaftlichen Erfolg des Steuerpflichtigen, sondern eine asymmetrische Besteuerung einzelner Geschäfte.¹⁸ Der Gesetzgeber will diese erhebliche Beschränkung des Verlustausgleichs damit rechtfertigen, dass Termingeschäfte spekulativ seien, sodass dadurch hohe Gewinne, aber auch der Totalverlust von Geldanlagen entstehen können.¹⁹ Zwar ist es richtig, dass Optionsgeschäfte spekulativ sind, weshalb es schwer vorherzusehen ist, welche Folgen sich für den Staatshaushalt ergeben. Trotzdem gebietet es der Grundsatz der Folgerichtigkeit, dass der Staat den Verlust uneingeschränkt anerkennen muss, wenn er den Gewinn vollständig besteuert.

e) Ermittlung bei Einkünften aus § 23 EStG

Die Quantifizierung der Veräußerungseinkünfte ist in § 23 III EStG geregelt. Der Gewinn ist danach der Unterschied zwischen Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- und Herstellungskosten und Werbungskosten andererseits, § 23 III 1 EStG. Zudem ist in § 23 III 5 eine Freigrenze in Höhe von 500 Euro geregelt.

f) Ermittlung bei Einkünften aus § 17 EStG

Für Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften enthält § 17 II EStG eine eigene Gewinnermittlungsvorschrift. Der Veräußerungsgewinn ist nach § 17 II 1 EStG der Betrag, um den der

¹⁵ BFH v. 17.11.2020 – VIII R 11/18, Rn. 51.

¹⁶ Hey in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 8500.

¹⁷ Drüen, FR 2020, 663 (666).

¹⁸ Drüen, FR 2020, 663 (666).

¹⁹ BT-Drucks. 19/15876, S. 68.

Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt. Da die Gewinne durch Körperschaftsteuer vorbelastet sind, findet das Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 30 c) EStG Anwendung. Danach sind nur 60% des Veräußerungspreises bei der Berechnung des Veräußerungsgewinns anzusetzen. Vor diesem Hintergrund dürfen nach § 3c II 1 EStG die Veräußerungs- und Anschaffungskosten nur zu 60% abgezogen werden.

2. Quantifizierung im Betriebsvermögen

Im Betriebsvermögen wird der Gewinn durch einen Betriebsvermögensvergleich ermittelt. Die Voraussetzung für die Gewinnermittlung ist daher die Ermittlung des Betriebsvermögens durch eine Bilanz.²⁰ Wird ein Wirtschaftsgut erworben, muss dieses nach § 5 EStG i.V.m. § 246 I HGB aktiviert werden.

Nach § 6 I Nr. 1, 2 EStG sind Wirtschaftsgüter mit den Anschaffungskosten oder Herstellungskosten i.S.d. § 255 HGB zu aktivieren.

Wenn das Wirtschaftsgut dem Anlagevermögen zuzuordnen und abnutzbar ist, werden die Anschaffungskosten jährlich um die Absetzung für Abnutzungen i.S.d. § 7 I 1 EStG (AfA) gemindert. Gehört das Wirtschaftsgut dagegen dem Umlaufvermögen an oder ist nicht abnutzbar, ist keine AfA vorzunehmen.

Veräußert der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut, ist es nach § 39 AO nicht mehr diesem zuzuordnen, weshalb er das Wirtschaftsgut auszubuchen hat. Im Gegenzug muss der Steuerpflichtige den erlangten Kaufpreis aktivieren, sodass es zu einer Aufdeckung der stillen Reserven kommt. Bei den Gewinneinkunftsarten gibt es grundsätzlich keine Einschränkung des Verlustausgleichs- und -abzugs für Veräußerungsgewinne. Eine Ausnahme hierzu findet sich in § 15 IV 3 EStG für den Veräußerungsgewinn bei einem Termingeschäft (Differenzausgleich).

D. Steuerverfahren

Im Steuerverfahren ist zwischen den Kapitalanlagen, die in § 43 EStG genannt werden und denjenigen, die nicht genannt werden, zu differenzieren. Denn nur die in § 43 EStG genannten unterliegen einem

²⁰ Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, Rn. 860.

Kapitalertragsteuerabzug.

1. Kapitalertragssteuerverfahren

In § 43 EStG wird abschließend aufgezählt, welche Kapitalerträge einem Steuerabzug unterliegen. In § 43 I Nr. 9 – 12 werden Kapitalanlagen aus § 20 II EStG genannt. Zu einem Steuerabzug kommt es danach bei Veräußerungsgewinnen, die beim Verkauf folgender Wirtschaftsgüter entstehen:

- § 43 I Nr. 9 EStG verweist auf Kapitalerträge i.S.d. § 20 II 1 Nr. 1 EStG: Gewinnanteile an bestimmten Kapitalgesellschaften (insbesondere Aktien)
- § 43 I Nr. 10 EStG verweist auf Kapitalerträge i.S.d. § 20 II 1 Nr. 2 b), 7 EStG: Zinsscheine und Zinsforderungen (Nr. 2 b) und Kapitalforderungen i.S.d. § 20 I Nr. 7 EStG
- § 43 I Nr. 11 EStG verweist auf Kapitalerträge i.S.d. § 20 II 1 Nr. 3 EStG: Termingeschäfte
- § 43 I Nr. 12 EStG verweist auf Kapitalerträge i.S.d. § 20 II 1 Nr. 8 EStG: Veräußerung von Anteilen an einer Körperschaft i.S.d. § 1 I N. 3 – 5 KStG

In diesen Fällen darf der Schuldner der Kapitalerträge nicht den vollen Kapitalertrag an den Gläubiger auszahlen, sondern er muss ein Teil des Kapitalertrags einbehalten und an das Finanzamt abführen (sog. Kapitalertragsteuer).²¹

Nach § 44 I 3 EStG wird daher das inländische Kreditinstitut, welche den Verkaufsauftrag ausführt, in den Fällen der § 43 I Nr. 8 – 12 EStG dazu verpflichtet, die Kapitalertragsteuer für Rechnung des Schuldners der Kapitalerträge abzuführen.²² Die Kapitalertragsteuer beträgt in der Regel 25%, § 43 I 1 Nr. 1 EStG. Die Bemessungsgrundlage ist nach § 43 II 1 EStG der gesamte Kapitalertrag, in den Fällen der § 43 I Nr. 8 – 12 EStG also der gesamte Veräußerungsgewinn. Bei den nicht in § 43 EStG genannten Wirtschaftsgütern gibt es keine Quellensteuerabzug.

2. Folgen des Kapitalertragsteuerabzugs

Bei den Folgen des Kapitalertragsteuerabzugs ist wiederum zwischen Veräußerungen im Privat- und im Betriebsvermögen zu unterscheiden.

²¹ *Tappe*: in Schön/Sternberg, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, S. 83.

²² *Tappe*: in Schön/Sternberg, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, S. 83.

a) Abgeltende Wirkung im Privatvermögen

Nach § 43 V 1 EStG ist die Einkommensteuer mit dem Steuerabzug für Kapitalerträge i.S.d. § 20 EStG abgegolten, soweit sie der Kapitalertragsteuer unterlegen haben. Dadurch wird eine Ausnahme von der Idee des synthetischen Einkommensbegriff gemacht, wonach die Einkünfte aller Einkunftsarten zusammengerechnet werden und eine einheitliche Bemessungsgrundlage bilden.²³ Veräußerungsgewinne aus den in § 43 EStG genannten Wirtschaftsgütern werden daher schedularisiert besteuert. Der Steuerpflichtige hat jedoch die Möglichkeit, dass auf seinen Antrag, die nach § 20 EStG ermittelten Einkünfte der Summe der Einkünfte i.S.d. § 2 III EStG hinzugerechnet werden und der tariflichen Einkommensteuer unterworfen werden, § 32 VI 1 EStG (Günstigerprüfung).²⁴ Das kommt für Steuerpflichtige in Betracht, die geringe Einkünfte haben, sodass ihr persönlicher Steuersatz nach § 32a EStG niedriger als 25% ist.

b) Anrechnung, § 36 EStG

Nach § 43 V 2 EStG tritt keine abgeltende Wirkung für Kapitalerträge ein, die den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit zugeordnet werden. Bei diesen erhöhen Veräußerungsgewinne, der in § 43 EStG genannten Wirtschaftsgüter, daher die Summe der Einnahmen. Jedoch wird die einbehaltene Kapitalertragsteuer nach § 36 II Nr. 2 EStG auf die Einkommensteuer angerechnet.

3. Verfahren bei anderen Wirtschaftsgütern

Bei den nicht von § 43 EStG genannten Wirtschaftsgütern erfolgt kein Steuereinbehalt an der Quelle. Der Steuerpflichtige ist nach § 149 I AO i.V.m. § 25 III EStG zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet, in welcher er auch seine Veräußerungsgewinne angeben muss. Aus einem Umkehrschluss zu § 32d III 1 EStG ergibt sich, dass der Steuerpflichtige diejenigen Veräußerungsgewinne, die nach § 43 V 1 EStG abgeltend besteuert werden, nicht mehr in der Erklärung angeben muss.

E. Steuertarif

1. Privatvermögen

Bei der Bestimmung des Steuertarifs im Privatvermögen ist aufgrund der

²³ *Kanzler*, FR 1999, S. 363 (363).

²⁴ *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn. 803.

abgeltenden Wirkung der Kapitalertragsteuer zwischen der Veräußerung von Wirtschaftsgütern zu unterscheiden, die von § 20 II EStG und denjenigen, die unter § 23 EStG fallen zu unterscheiden.

a) Wirtschaftsgüter i.S.v. § 20 II EStG

Nach § 32d I 1 EStG beträgt der Steuersatz von Einkünften aus Kapitalvermögen 25%. Das gilt unabhängig davon, ob die Einkünfte einem Kapitalertragsteuerabzug unterlagen oder nicht.²⁵ Eine Ausnahme hiervon gilt im Fall einer Günstigerprüfung nach § 32d VI 1 EStG, wonach die Veräußerungsgewinne auf Antrag des Steuerpflichtigen die Summe der Einkünfte erhöhen und dem persönlichen Steuersatz unterworfen werden.

b) Wirtschaftsgüter i.S.v. § 23 EStG

Für diejenigen Wirtschaftsgüter, die im Privatvermögen nach § 23 EStG besteuert werden, gilt der Einkommensteuertarif nach § 32a EStG. Nach § 32a I 2 EStG ist zwischen fünf Tarifzonen zu unterscheiden:²⁶

- 1) Nullzone bis 9.984 Euro (Grundfreibetrag): 0%
- 2) Untere Progressionszone von 9.985 Euro bis 14.926 Euro: Eingangssteuersatz von 14%, Grenzsteuersatz steigt mit jedem Euro auf 24% an
- 3) Obere Progressionszone von 14.927 Euro bis 58.596 Euro: Eingangssteuersatz 24%, Grenzsteuersatz steigt mit jedem Euro langsam auf 42% an
- 4) Erste obere Proportionalzone von 58.597 Euro bis 277.825 Euro: 42%
- 5) Zweite obere Proportionalzone ab 277.826 Euro: 45%

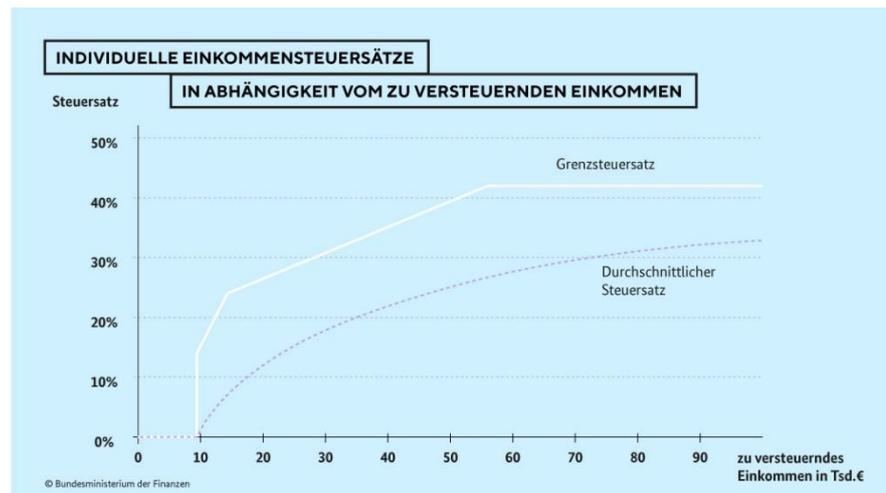
Das deutsche Tarifsystem ist nach dem Prinzip des Grenzsteuersatzes konzipiert. Das heißt, dass die ansteigende Prozentbelastung nur die Einkommenszuwächse betrifft und nicht auf das gesamte zu versteuernde Einkommen.²⁷ Vor diesem Hintergrund ist zwischen dem Grenzsteuersatz und dem Durchschnittssteuersatz zu differenzieren. Der Grenzsteuersatz ist der Steuersatz des letzten Einkommenszuwachses. Dagegen ist der Durchschnittssteuersatz der auf das gesamte zu versteuernde Einkommen bezogene Steuersatz.²⁸ Der Unterschied zwischen Grenz- und Durchschnittssteuersatz wird anhand dieser Grafik verdeutlicht.

²⁵ *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn. 644.

²⁶ *Pfirmann* in: *Kirchhof/Seer*, § 32a Rn. 1.

²⁷ *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn. 632.

²⁸ *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn. 632.



Quelle 1: <https://bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/was-aendert-sich-2022.html>

Daher gibt es anders als bei den Veräußerungsgewinnen nach § 20 II EStG keinen einheitlichen Steuersatz in Höhe von 25%. Die Veräußerungsgewinne, die § 23 EStG erfasst, werden mit dem individuellen Steuersatz des Steuerpflichtigen, der sich aus dem Tarif nach § 32a EStG ergibt, besteuert. Das kann einerseits dazu führen, dass diese Veräußerungsgewinne nicht besteuert werden, wenn der Steuerpflichtige mit seinen Einkünften unter dem Grundfreibetrag liegt. Andererseits müssen Steuerpflichtige, die sehr hohe Einkünfte haben, diese Veräußerungsgewinne mit bis zu 45% besteuern.

2. Betriebsvermögen

a) Persönlicher Einkommensteuersatz nach § 32a EStG

Veräußerungsgewinne im Betriebsvermögen werden immer mit dem persönlichen Einkommensteuersatz nach § 32a EStG besteuert. Der besondere Steuersatz nach § 32d EStG findet keine Anwendung. Das ergibt sich aus dem Wortlaut des § 32d I 1 EStG, wonach der Steuersatz nur für Einkünfte aus Kapitalvermögen gilt, die nicht unter § 20 VIII EStG fallen. Kapitaleinkünfte in der in § 20 I – III EStG benannten Art, die zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit gehören, sind nach § 20 VIII EStG auch diesen Einkünften zuzurechnen.

b) Teileinkünfteverfahren, § 3 Nr. 40 EStG

Bei der Veräußerung von gewissen Wirtschaftsgütern muss das Teileinkünfteverfahren berücksichtigt werden. Das Teileinkünfteverfahren findet nach § 3 Nr. 40 S. 2 EStG nur bei den Gewinneinkünften Anwendung. Betriebsvermögensmehrungen aus den Veräußerungen von Anteilen an einer

Körperschaft werden nach § 30 Nr. 40 a) EStG nur mit 60% in die Bemessungsgrundlage mit aufgenommen. Durch das Teileinkünfteverfahren wird dem Umstand Rechnung getragen, dass die Gewinne der Körperschaft bereits mit der Körperschaftsteuer (15 % nach § 23 I KStG) vorbelastet sind.²⁹

F. Probleme der Kapitalbesteuerung in Deutschland

Art. 3 I GG garantiert, dass wesentlich Gleiches nicht ohne sachlichen Grund ungleich behandelt wird.³⁰ Daraus folgt im Einkommensteuerrecht die Maßgabe, dass die unterschiedlichen Einkunftsarten grundsätzlich gleichbehandelt werden müssen.³¹ Das Bundesverfassungsgericht konkretisiert den Gleichheitssatz mithilfe des Gebots der Folgerichtigkeit. Danach ist der Gesetzgeber verpflichtet, eine einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig fortzusetzen.³² Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines sachlichen Grundes.³³ Vor dem Hintergrund dieser Maßgaben stellen sich Probleme der Ungleichbehandlung auf drei Ebenen:

- 1) Ungleichbehandlung zwischen Veräußerungsgewinnen im Privat- und Betriebsvermögen
- 2) Ungleichbehandlungen innerhalb des Privatvermögens
- 3) Ungleichbehandlung der Einkünfte aus § 20 EStG zu anderen Einkunftsarten durch die schedularisierte Besteuerung

1. Ungleichbehandlung zwischen Privat- und Betriebsvermögen

en beiden Einkunftsarten des Einkommenssteuergesetzes liegen einerseits mit der Quellentheorie und andererseits mit der Vermögenstheorie zwei unterschiedliche theoretischen Ansätze zugrunde. Jedoch hat der Gesetzgeber diese Grundidee der Quellentheorie, dass der Vermögensstamm nicht steuerbar ist, mit §§ 17, 20 II, 23 EStG durchbrochen. Daher ist fraglich, ob noch davon ausgegangen werden kann, dass der Gesetzgeber seine Grundsatzentscheidung mit dem Dualismus der Einkunftsarten folgerichtig fortgesetzt hat.

2. Ungleichbehandlungen innerhalb des Privatvermögens

Wie bereits in der Einleitung dargestellt, kommt es aufgrund der unterschiedlichen Voraussetzungen in § 20 II EStG und § 23 EStG zu erheblichen

²⁹ Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, Rn. 1328.

³⁰ Kingreen/Poscher, Grundrechte, Rn. 518.

³¹ Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, Rn. 173.

³² BVerfGE 117, 1 (31).

³³ Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, Rn. 173.

Ungleichbehandlungen bei der Veräußerungsbesteuerung im Privatvermögen. Eine solche Ungleichbehandlung ist vor Art. 3 I GG nur gerechtfertigt, wenn ein sachlicher Grund dafür besteht.³⁴ Jedoch ist die Erhöhung der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, der durch eine langfristige gehaltene Immobilie einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 50.000 Euro erzielt hat und desjenigen, der durch eine Aktie den gleichen Gewinn erzielt hat, gleich hoch. Vor diesem Hintergrund besteht kein sachlicher Grund für eine Ungleichbehandlung zwischen den verschiedenen Wirtschaftsgütern im Privatvermögen.

3. Ungleichbehandlung durch die schedularisierte Besteuerung

Aufgrund der schedularisierten Besteuerung werden Einkünfte aus § 20 EStG im Gegensatz zu den anderen Einkunftsarten nicht dem persönlichen Steuersatz, sondern immer 25% besteuert. Diese Ungleichbehandlung ist ebenfalls vor Art. 3 I GG rechtfertigungsbedürftig. Der Gesetzgeber führte bei der Einführung im Wesentlichen drei Rechtfertigungsgründe an.

Sie sollte einen Anreiz schaffen, um die Steuerflucht ins Ausland zu reduzieren (1). Ferner sollte sie dazu dienen, eine vereinfachte Administration für die Finanzverwaltung und die Steuerpflichtigen zu ermöglichen (2).³⁵ Des Weiteren sollte dadurch Vollzugsdefizite beseitigt werden, die dadurch entstanden, dass die Steuerverwaltung aufgrund des Bankgeheimnisses in § 30a AO a.F. nur schwer nachprüfen konnte, wie hoch die Einkünfte des Steuerpflichtigen aus Kapitalanlagen sind (3).³⁶

Gegen den dritten Grund ist anzuführen, dass die Gefahr der Vollzugsdefizite durch Aufhebung von § 30a AO und einen weltumspannenden Informationsaustausch beseitigt wurde.³⁷ Daher besteht bei den Kapitaleinkünften kaum mehr die Möglichkeit, illegal Steuerflucht zu begehen. Eine legale Steuerflucht ist bei privaten Kapitaleinkünften gering, da sie eine Wohnsitzverlagerung des Anlegers erfordert.³⁸ Folglich kommt als Rechtfertigungsgrund nur der Vereinfachungszweck in Betracht. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass die Bank nach § 45 II EStG dazu verpflichtet ist, dem

³⁴ Kingreen/Poscher, Grundrechte, Rn. 527.

³⁵ Merati-Kashani, Einführung einer Abgeltungsteuer, S. 2.

³⁶ Hey in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 8505.

³⁷ Hey in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 8505.

³⁸ Hey in: Tipke/Lang

Steuerpflichtigen eine Bescheinigung über die Kapitalerträge auszustellen. Aus diesem Grund stellt es für den Steuerpflichtigen keinen großen Aufwand dar, seine Kapitalerträge in der Steuererklärung anzugeben. Folglich führt die Abgeltungsteuer gegenüber der Anrechnung nach § 36 EStG der einbehaltenen Steuer nicht zu einer erheblichen Vereinfachung.³⁹ Daher ist auch der Vereinfachungszweck kein hinreichender Rechtfertigungsgrund. Aus diesen Gründen hat auch ein Finanzgericht die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Abgeltungsteuer nach § 32d I EStG dem Bundesverfassungsgericht im Wege der konkreten Normenkontrolle i.S.d. Art. 100 GG vorgelegt.⁴⁰ Letztlich muss abgewartet werden, wie das Verfassungsgericht über die Verfassungsmäßigkeit der Abgeltungsteuer entscheidet.

³⁹ *Englisch*, StW 2007, 221 (230); *Hey*, BB 2007, 1303 (1308).

⁴⁰ FG Niedersachsen, Beschluss v. 18.3.2022, Az. 7 K 120/21.