

2. Arbeitslohn

- 758** Der Arbeitslohn ist der *Bruttoarbeitslohn*, der alle Einnahmen umfasst, die der Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis, einem früheren Dienstverhältnis oder im Hinblick auf ein künftiges Dienstverhältnis erhält (§ 2 LStDV). Es kommt nicht darauf an, ob ein Rechtsanspruch auf Entlohnung besteht (§ 19 Abs. 1 Satz 2 EStG)¹⁴⁰. Zum **Bruttoarbeitslohn** gehören der Arbeitnehmeranteil zur Rentenversicherung (der Arbeitgeberanteil ist gem. § 3 Nr 62 EStG ebenso wie bestimmte andere Zuschüsse steuerfrei) sowie die Lohnsteuer, die der Arbeitgeber gem. § 38 Abs. 1 EStG vom Lohn einbehält und quasi als „Einkommensteuervorauszahlung“ an das FA abführt (Rn 239).
- 759** Zum Arbeitslohn, der nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr 1 EStG nicht nur Geldleistungen des Arbeitgebers, sondern auch „andere Bezüge und Vorteile für eine Beschäftigung“ umfasst, gehören auch geldwerte **Sachbezüge**, **Nutzungsvorteile** oder sogar **ersparte Aufwendungen**, durch die der Arbeitnehmer wirtschaftlich bereichert wird.

Beispiele: Arbeitslohn ist

- ein zinsverbilligtes Darlehen, das der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer gewährt bis zur Differenz des üblichen Marktzinses¹⁴¹,
- die kostenlose Nutzung eines Betriebskindergartens iHd ersparten Aufwendungen¹⁴² (aber steuerfrei nach § 3 Nr 33 EStG),
- die vom Arbeitgeber gewährte Privatnutzung betrieblicher Computer und Telefone (zB private Internetnutzung) iHd ersparten Aufwendungen (aber steuerfrei nach § 3 Nr 45 EStG),
- ein Verzicht des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer auf Schadensersatz nach einem während einer beruflichen Fahrt alkoholbedingt entstandenen Schaden am auch zur privaten Nutzung überlassenen Firmen-PKW¹⁴³,
- eine Bahncard 100 für Bahnangestellte unabhängig von der tatsächlichen privaten Nutzung¹⁴⁴ (zur Bewertung Rn 1032 ff),
- die Einräumung von *Werksrabatten* für Angestellte der Autoindustrie¹⁴⁵ (zur Bewertung Rn 1032 ff),
- Beiträge des Arbeitgebers zu einer Direktversicherung des Arbeitnehmers¹⁴⁶,
- die Einräumung von (verbilligten) Aktien¹⁴⁷, Aktienoptionsrechten¹⁴⁸ oder von Genusstrechten¹⁴⁹ (zum Zuflusszeitpunkt Rn 968 f.).

- 760** Arbeitslohn liegt nicht nur vor, wenn der Arbeitgeber eine Gegenleistung für die erbrachte Arbeit erbringt, sondern uU auch dann, wenn der Arbeitnehmer eine Leistung von einem **Dritten** erhält. Solche Zuwendungen Dritter sind durch das Dienstverhältnis veranlasst und daher Arbeitslohn iSd § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr 1 EStG, „wenn der Arbeitnehmer sie vernünftigerweise als Frucht seiner Leistung für den Arbeitgeber anse-

140 BFH, VI R 39/08, BStBl II 2009, 668 zu Preisgeldern als Arbeitslohn.

141 BFH, VI R 28/05, BStBl II 2006, 781; zu Arbeitgeberdarlehen BMF v. 19.5.2015, BStBl I 2015, 484.

142 BFH, VI R 203/83, BStBl II 1986, 868; anders noch BFH, VI R 242/71, BStBl II 1975, 340.

143 BFH, VI R 73/05, BStBl II 2007, 766.

144 BFH, VI R 89/04, BStBl II 2007, 719; krit Rößler, DStR 2008, 708.

145 BFH, VI R 95/92, BStBl II 1993, 687 (689).

146 BFH, VI R 58/15, BStBl II 2018, 72.

147 BFH, VI R 73/12, BStBl II 2014, 904; VI R 16/15, BStBl II 2017, 149.

148 BFH, VI B 116/99, BStBl II 1999, 684; I R 100/98, BStBl II 2001, 509; I R 119/98, BStBl II 2001, 512; VI R 4/05, BStBl II 2008, 826; VI R 90/10, BStBl II 2013, 289.

149 BFH, VIII R 20/11, BStBl II 2014, 275.

hen muss“¹⁵⁰. Sie sind es aber nicht, wenn der Dritte die Zuwendung aus einem *eigenwirtschaftlichen Interesse* gewährt¹⁵¹.

Die von Dritten zugewandten Vorteile müssen nicht notwendigerweise in Geld bestehen. Es kann sich auch um sonstige Vergünstigungen handeln¹⁵², zB Einkaufsrabatte, Urlaubsreisen oder bestimmte Prämienrabatte (zB „Miles-and-More-Rabatte“; steuerfrei bis 1080 € im Kalenderjahr nach § 3 Nr 38 EStG). Trinkgelder fallen daher als zusätzliches Entgelt für die erbrachte Dienstleistung unter § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr 1 EStG¹⁵³, jedoch wird nicht jede von einem Dritten erbrachte Leistung als Trinkgeld nach § 3 Nr 51 EStG steuerfrei gestellt¹⁵⁴.

Nicht zum Arbeitslohn gehören aber Zahlungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer, die nicht durch das Dienstverhältnis, sondern durch ein **anderes Rechtsverhältnis**, das neben dem Dienstverhältnis besteht, veranlasst sind¹⁵⁵.

3. Werbungskosten

Arbeitslohn abzgl. *Werbungskosten* bilden als Überschuss der Einnahmen über die *Werbungskosten* die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr 2 EStG.

Der Arbeitnehmer kann gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG von seinem Arbeitslohn Aufwendungen, die durch das Arbeitsverhältnis veranlasst sind, als *Werbungskosten* abziehen. Diese Vorschrift regelt nicht speziell die Werbungskosten im Bereich der nichtselbstständigen Arbeit, sondern sie gilt für sämtliche Überschusseinkunftsarten (Rn 1035 ff). § 9 Abs. 1 Satz 3, Abs. 4a EStG normiert für die häufigsten Arten von Aufwendungen Abzugsbeschränkungen. Durch sie wird gesetzlich die Grenze zur privaten Mitveranlassung (sog. *gemischte Aufwendungen*) typisiert (Rn 607). Hierzu zählen:

- Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, sog. **Pendlerpauschale** (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr 4 EStG)¹⁵⁶: Die Pauschale beträgt 0,30 € pro Entfernungskilometer (nur ein Weg) und hat Abgeltungswirkung für *sämtliche* wegebezogenen Aufwendungen (§ 9 Abs. 2 Satz 1 EStG)¹⁵⁷. Höhere Kosten können aber für die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel (§ 9 Abs. 2 Satz 2 EStG) oder von Behinderten (§ 9 Abs. 2 Satz 3 EStG) angesetzt werden. Bei Flügen können dagegen nur die tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr 4 Satz 3 EStG). Im Übrigen ist es nicht von Belang, wie der Weg zurückgelegt wird (zu Fuß, Fahrrad, Auto, private Fahrgemeinschaft). Zur genauen Bemessung der Entfernung wird die „erste Tätigkeitsstätte“ in § 9 Abs. 4 EStG definiert und in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr 6 EStG bestimmt, was bei mehreren Wohnungen gilt. Für Betriebsausgaben gilt die Pendler-Pauschale entsprechend für die Wegstrecke zwischen Wohnung und Betriebsstätte (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr 6 EStG).

150 BFH, VI R 10/96, BStBl II 1996, 545; VI R 64/11, BFH/NV 2013, 131; VI R 69/13, BStBl II 2015, 41; VI R 67/14, BStBl II 2017, 69.

151 BFH, VI R 62/11, BStBl II 2015, 191.

152 BFH, VI R 10/96, BStBl II 1996, 545; zur Fallbearbeitung *Birk/Desens/Tappe*, Klausurenkurs, Fall 2.

153 BFH, VI R 62/88, BStBl II 1993, 117 (118).

154 Zur Abgrenzung BFH, VI R 37/05, BStBl II 2007, 712; VI R 49/06, BStBl II 2009, 820.

155 BFH, VI R 145/99, BStBl II 2002, 829 (Vermietung [§ 21 EStG] eines Parkplatzes an Arbeitgeber).

156 Dazu BMF v. 31.10.2013, BStBl I 2013, 1376.

157 BFH, VI R 29/13, BStBl II 2014, 849 (auch Reparaturkosten); VI R 4/15, BStBl II 2017, 228 (verfassungsgemäß).

761

762

763

764

- Notwendige Mehraufwendungen für eine beruflich veranlasste **doppelte Haushaltsführung**, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr 5 EStG: Abziehbar sind die Kosten für eine bewohnte Unterkunft am Ort der „ersten Tätigkeitsstätte“ (höchstens 1000 € monatlich) und wöchentlich eine **Familienheimfahrt** (pauschal 0,30 € je Kilometer für Hin- und Rückweg). Voraussetzung ist aber, dass der Steuerpflichtige außerhalb seiner ersten Tätigkeitsstätte noch einen eigenen Hausstand unterhält, was dort das Innehaben einer Wohnung und eine Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraussetzt. Für Betriebsausgaben gilt die Regelung entsprechend bei einer betrieblich veranlassten doppelten Haushaltsführung (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr 6a Var. 1 EStG) einschließlich Familienheimfahrten (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr 6 EStG).
 - Beruflich veranlasste **Reisekosten** (Fahrten: § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr 4a EStG, Übernachtung: § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr 5a EStG¹⁵⁸) einschließlich **Verpflegungsmehraufwendungen** (§ 9 Abs. 4a EStG): Für beruflich veranlasste *Fahrten*, die weder Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte noch Familienheimfahrten sind, können die *tatsächlichen* Aufwendungen oder die *pauschalen* Wegstreckenentschädigungen nach dem Bundesreisekostengesetz angesetzt werden (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr 4a Sätze 1, 2 EStG). Für *Übernachtungen* sind allein die *tatsächlichen* Aufwendungen für die Inanspruchnahme einer Unterkunft abziehbar (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr 5a Satz 2 EStG). Verpflegungsmehraufwendungen für auswärtige Tätigkeiten werden dagegen *pauschaliert*: 24 € pro Tag, aber nur 12 € für den An- oder Abreisetag oder bei Abwesenheit von mehr als acht Stunden ohne Übernachtung (§ 9 Abs. 4a Satz 3 EStG). Für Betriebsausgaben verweist § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr 5 Satz 2 EStG hinsichtlich der Verpflegungsaufwendungen auf § 9 Abs. 4a EStG und § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr 6a Var. 2 EStG hinsichtlich der Übernachtungskosten auf § 9 Abs. 1 Nr 5a EStG. Betriebliche Fahrtkosten können dagegen nicht nach dem Bundesreisekostengesetz pauschaliert werden (*kein* Verweis auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr 4a EStG in § 4 Abs. 5 EStG), sondern sind nur in tatsächlich entstandener Höhe abziehbar.
- 765** Ein besonderes Abzugsverbot besteht bei Aufwendungen für ein **häusliches Arbeitszimmer** (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr 6b Satz 1 EStG [ggf iVm § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG])¹⁵⁹. Eine Ausnahme gilt, wenn für die berufliche oder betriebliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht (zB bei Lehrern)¹⁶⁰. Dann können Aufwendungen bis zur *personenbezogenen* Höchstgrenze von 1250 €¹⁶¹ jährlich geltend gemacht werden (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr 6b Satz 2 EStG)¹⁶². Darüber hinaus ist ein voller Abzug möglich, wenn das Arbeitszimmer den *Mittelpunkt* der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung darstellt¹⁶³. Aus dem Zweck des Abzugsverbots ergibt sich, dass Aufwendungen für gemischt (also auch wesentlich privat) genutzte Arbeitszimmer nicht abziehbar sind¹⁶⁴, das gilt auch für Nebenräume (zB Küche, Bad, Flur)¹⁶⁵.
- 766** Ebenfalls vom Abzug ausgeschlossen sind die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine *erstmalige Berufsausbildung* oder für ein *Erststudium*, das zugleich eine **Erstausbildung** vermittelt (§ 4 Abs. 9, § 9 Abs. 6 EStG)¹⁶⁶. Insoweit kommt allein

158 BMF v. 24.10.2014, BStBl I 2014, 1412; v. 8.11.2017, BStBl I 2017, 1457 (Ausland).

159 Dazu BMF v. 6.10.2017, BStBl I 2017, 1320.

160 BFH, III R 9/16, BStBl II 2017, 698 zum „anderen Arbeitsplatz“.

161 BFH, VI R 53/12, BStBl II 2017, 938; VI R 86/13, BStBl II 2017, 941, VIII R 15/15, BStBl II 2017, 956.

162 Weitere Einschränkungen wären verfassungswidrig, s. BVerfG, 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268.

163 BFH, VI B 134/12, BFH/NV 2013, 558 (bei Hochschullehrern stets die Universität).

164 BFH, GrS 1/14, BStBl II 2016, 265; IX R 52/14, BFH/NV 2017, 1017.

165 BFH, X R 26/13, BStBl II 2016, 611; III R 62/11, BStBl II 2017, 163.

166 UE verfassungsgemäß; vgl BFH, VIII R 22/12, BStBl II 2014, 165; Trossen, FR 2012, 501; aA BFH, VI R 2/12, BFHE 247, 25 (Vorlage zum BVerfG Az 2 BvL 22/14); dazu Meindl-Ringler, DStZ 2016, 308; Neugebauer, FR 2015, 307; Cropp/Schober, FR 2016, 837.

ein (nachteiliger) Abzug als Sonderausgaben in Betracht (§ 10 Abs. 1 Nr 7 EStG, Rn 1071). Ein Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten ist nur möglich, wenn der Steuerpflichtige zuvor bereits eine Erstausbildung (Berufsausbildung oder Studium) abgeschlossen hat oder wenn die Ausbildung oder das Studium im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet. Es handelt sich dann um sog. *vorweggenommene* Betriebsausgaben (Rn 982) oder Werbungskosten (Rn 1042).

Als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar sind daher Kosten für ein **Zweitstudium** (zB Master), ein Aufbaustudium (zB LL. M.) oder für eine *Fortbildung*, also für eine Weiterbildung in einem bereits ausgeübten Beruf¹⁶⁷. Auch Kosten für eine *Promotion*, die den Abschluss eines Erststudiums voraussetzt, sind beruflich oder betrieblich veranlasste Aufwendungen¹⁶⁸. UE sind auch Aufwendungen für studienbegleitende Praktika, die nicht notwendiger Bestandteil eines Erststudiums sind, voll abziehbar¹⁶⁹.

767

Weil das Tatbestandsmerkmal „Erstausbildung“ nach der Rspr des BFH zunächst eher weit ausgelegt wurde (erstmalige Berufsausbildung setze weder bestimmte Ausbildungsdauer noch formale Abschlussprüfung voraus¹⁷⁰), entwickelten sich zT „Gestaltungen“, bei denen vor Beginn des Studiums „Ausbildungen“ als Taxifahrer oder Skilehrer absolviert wurden. Mittlerweile verlangt § 9 Abs. 6 Satz 2–5 EStG (IVm § 4 Abs. 9 Satz 2 EStG) eine „geordnete Ausbildung“ (idR Mindestdauer zwölf Monate, Vollzeit, Abschlussprüfung).

768

Der Abzug der Werbungskosten gem. § 9 Abs. 1 EStG vom Arbeitslohn erfordert die Glaubhaftmachung der entstandenen Aufwendungen. Aus Vereinfachungsgründen gewährt § 9a Satz 1 Nr 1 lit. a EStG einen **Arbeitnehmer-Pauschbetrag** iHv 1000 € unabhängig von tatsächlich entstandenen Werbungskosten. Dem Arbeitnehmer bleibt es aber unbenommen, höhere Aufwendungen geltend zu machen (Rn 1055).

769

V. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG)

Fall 34: P erzielt im Jahr 01 Zinseinnahmen auf ihr Sparbuch iHv 801 €. Muss sie hierfür Steuern zahlen? **Rn 788**

770

Fall 35: X ist Gesellschafter der A-GmbH und hält seinen gesamten Anteil im Privatvermögen. Die A-GmbH macht in 01 einen Gewinn iHv 100 000 €, der in vollem Umfang an X ausgeschüttet werden soll. Wie hoch sind die steuerpflichtigen Einnahmen des X?
Rn 778

§ 20 EStG regelt die Einkünfte aus Kapitalvermögen. Deren Behandlung unterscheidet sich seit 2009 grundlegend von der anderer Einkünfte durch ihre Ausgestaltung als **Abgeltungsteuer**¹⁷¹. Diese verfolgt die Idee eines pauschalen Steuerabzugs an der Quelle mit Abgeltungswirkung (§ 43 Abs. 5 Satz 1 EStG). Kapitaleinkünfte werden nicht in die Bildung der Summe der Einkünfte einbezogen (§ 2 Abs. 5b EStG) und unterliegen stattdessen einem **einheitlichen Steuersatz von 25 %** (§ 32d Abs. 1 Satz 1 EStG). Der individuelle Steuersatz nach § 32a EStG wird aber auf Antrag ge-

771

167 BFH, VI R 25/67, BStBl III 1967, 778 (auch Habilitationskosten).

168 BFH, VI R 96/01, BStBl II 2004, 891.

169 IErg auch zur alten Rechtslage (vor 2004) BFH, VI R 62/03, BFH/NV 2007, 1291.

170 BFH, VI R 6/12, BStBl II 2015, 180; vgl aber BMF v. 22.9.2010, BStBl I 2010, 721.

171 Zur Fallbearbeitung *Birk/Desens/Tappe*, Klausurenkurs, Fall 8.

währt, wenn er günstiger ist als der einheitliche Steuersatz (§ 32d Abs. 6 EStG)¹⁷². Zudem wird das objektive Nettoprinzip (Rn 598) durchbrochen, weil der Werbungskostenabzug durch einen Sparer-Pauschbetrag ersetzt wird (§ 20 Abs. 9 Satz 1 EStG, Rn 783 f). Motiv für die Einführung der Abgeltungsteuer war vor allem eine „Kapitalflucht“ ins Ausland, die früher oft den steuerlichen Zugriff des deutschen Fiskus verhindert hat („lieber 25 Prozent auf X als 42 Prozent auf nix“). Wegen der zunehmenden Kontrollmöglichkeiten (zB automatischer Steuer-Informationsaustausch) ist das aber heute kaum noch der Fall, so dass die Rechtfertigung des idR niedrigeren Steuersatzes politisch¹⁷³ wie verfassungsrechtlich¹⁷⁴ zweifelhaft geworden ist. Nach wie vor dient die Abgeltungsteuer aber der Vereinfachung.

- 772** In seiner ursprünglichen Konzeption ist § 20 EStG als Überschusseinkunftsart der Quellentheorie (Rn 592) gefolgt und hat nur die Früchte des eingesetzten Kapitals besteuert, nicht aber realisierte Wertänderungen des eingesetzten Kapitalstamms (auch nicht Inflation oder Kurschwankungen etc). Auch heute ist das private Kapitalvermögen nicht – wie etwa das Betriebsvermögen bei den Gewinneinkünften (Rn 846 ff, 961 ff) – vollständig steuerverstrickt. Jedoch werden mittlerweile in zahlreichen Einzeltatbeständen des § 20 Abs. 2 EStG nahezu alle Wertrealisierungen des eingesetzten Vermögensstamms (insb Veräußerungen) steuerlich erfasst. Konzeptionell folgt § 20 EStG daher heute eher der Reinvermögenszugangstheorie (Rn 591).
- 773** Bei Einkünften aus Kapitalvermögen wird die **Einkünftezielungsabsicht** (Rn 697 ff) vermutet¹⁷⁵. Sie wird nicht bereits durch einen Verlust widerlegt, sondern erst, wenn die Anlage keinen positiven Ertrag erbringen kann¹⁷⁶. Gem. § 20 Abs. 8 EStG liegen Einkünfte aus Kapitalvermögen nur vor, wenn die Entgelte für die Kapitalüberlassung nicht iRd Gewinneinkunftsarten (§ 13, §§ 15–17, § 18 EStG) oder der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) anfallen. § 20 EStG ist insoweit also *subsidiär*. § 20 Abs. 2 EStG geht jedoch seinerseits den privaten Veräußerungsgeschäften gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr 2 EStG vor (§ 23 Abs. 2 EStG).

1. Einzelne Einnahmetatbestände iSd § 20 Abs. 1 und Abs. 2 EStG

- 774** § 20 EStG umfasst vor allem drei Gruppen der Einkünftezielung:
- *Einnahmen aus bestimmten Beteiligungsformen* (§ 20 Abs. 1 Nr 1–4, 9, 10): insb Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften (Nr 1), Investmenterträge (Nr 3, 3a) und Einnahmen aus typisch stillen Beteiligungen (Nr 4 Satz 1 Var. 1),
 - *Zinseinnahmen* (§ 20 Abs. 1 Nr 5–7 EStG): insb „Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art“ (Nr 7),
 - *Gewinne aus der Veräußerung und anderen Realisierungen von Kapitalvermögen* (§ 20 Abs. 2 EStG): insb die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (Nr 1) oder sonstige Wertzuwächse durch Veräußerung von Kapitalanlagen („Fianzzinnovationen“)¹⁷⁷.

172 Zu den Belastungswirkungen *Cropp*, FR 2015, 878.

173 Zur geplanten Abschaffung (Koalitionsvertrag CDU, CSU und SPD v. 7.2.2018): *Linnemann/Weiß*, FR 2018, 220; vgl *Körner*, DB 2015, 397 (Alternativkonzept).

174 Zur verfassungsrechtlichen Problematik *Eckhoff*, FR 2007, 989 (996); *Englisch*, StuW 2007, 221; *Musil*, FR 2010, 149; *Desens*, DSJG 37 (2014), 95 (106 f) mwN.

175 BFH, VIII R 38/15, BStBl II 2017, 1040; VIII R 25/14, BStBl II 2017, 1038.

176 *Jachmann-Michel*, DStR 2017, 1849.

177 BFH, VIII R 4/15, BStBl II 2015, 835 (nicht Einlösung Xetra-Gold Inhaberschuldverschreibung).

a) Einnahmen aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (§ 20 Abs. 1 Nr 1 EStG)

§ 20 Abs. 1 Nr 1 EStG erfasst alle Erträge, die dem Steuerpflichtigen *aus seiner Beteiligung* an einer Kapitalgesellschaft oder an bestimmten anderen juristischen Personen zufließen und nicht Rückzahlung von Nennkapital sind. Hierzu gehören insb Dividenden aus Aktien sowie die Gewinnanteile aus der Beteiligung an einer GmbH. Erforderlich ist stets, dass die Leistungen der Gesellschaft an den Anteilseigner *aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses* erfolgen.

775

Leistungen der Gesellschaft an den Anteilseigner aufgrund schuldrechtlicher Beziehungen (zB aufgrund von Darlehens-, Miet- oder Arbeitsverträgen) führen daher grundsätzlich nicht zu Einnahmen aus § 20 Abs. 1 Nr 1 EStG, sondern sind nach allgemeinen Grundsätzen den anderen Einkunftsarten zuzuordnen. Dies gilt allerdings nicht, soweit es sich bei den Leistungen um sog. *verdeckte Gewinnausschüttungen* (Rn 1257 ff) handelt. § 20 Abs. 1 Nr 1 Satz 2 EStG stellt ausdrücklich klar, dass auch verdeckte Gewinnausschüttungen zu den Bezügen iSd § 20 Abs. 1 Nr 1 EStG gehören.

776

Das Teileinkünfteverfahren (Rn 1308) des § 3 Nr 40 lit. d EStG findet auf Einkünfte aus Kapitalvermögen grundsätzlich keine Anwendung (zur Ausnahme Rn 785), es setzt vielmehr Ge-
winneinkünfte voraus (§ 3 Nr 40 Satz 2, § 20 Abs. 8 EStG, Rn 773).

777

Im Fall 35 (Rn 770) unterliegt der Gewinn der A-GmbH zunächst der Körperschaftsteuer mit einem definitiven Körperschaftsteuersatz von 15 % (§ 23 Abs. 1 KStG). Die A-GmbH kann daher 85 000 € an X ausschütten. (Lösung aus Vereinfachungsgründen ohne Berücksichtigung der Gewerbesteuer, die gem. § 4 Abs. 5b EStG nicht als Betriebsausgabe abziehbar ist und daher den ausschüttungsfähigen Gewinn mindert.) X, der seinen gesamten GmbH-Anteil im Privatvermögen hält, erzielt Einnahmen aus § 20 Abs. 1 Nr 1 EStG iHv 85 000 €. Das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr 40, § 3c Abs. 2 EStG) findet keine Anwendung (vgl § 3 Nr 40 Satz 2, § 20 Abs. 8 EStG), sofern X dies nicht beantragt (Ausnahme in § 32d Abs. 2 Nr 3 EStG). Ohne Antrag fließen die gesamten Einkünfte (85 000 €/.) Sparer-Pauschbetrag nach § 20 Abs. 9 EStG [801€/1602 €]) in die Bemessungsgrundlage ein und unterliegen dem ermäßigten Abgeltungsteuersatz (§ 32d Abs. 1 EStG) iHv 25 %.

778

b) Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen (§ 20 Abs. 1 Nr 7 EStG)

§ 20 Abs. 1 Nr 7 EStG dient als Auffangtatbestand. Umfasst werden alle Arten von Erträgen, die als Gegenleistung für die Gebrauchsüberlassung von Kapital gewährt werden und nicht unter die übrigen Tatbestände des § 20 Abs. 1 EStG fallen. Unter Kapitalforderungen sind alle auf Geld gerichteten Forderungen zu verstehen, und zwar ohne Rücksicht auf den Rechtsgrund des Anspruchs oder die Dauer der Kapitalüberlassung.

779

Unter die Norm fallen zB Verzugszinsen, Prozesszinsen, Erstattungszinsen nach § 233a AO¹⁷⁸ (Rn 285) sowie Zinsen aus Sparguthaben, Anleihen, Schuldverschreibungen und Darlehen. Auch Kaufpreisforderungen, deren Laufzeit mehr als ein Jahr beträgt und die zu einem bestimmten Zeitpunkt fällig werden, enthalten nach der Rspr des BFH einen Zinsanteil, welcher grundsätzlich mit 5,5 % (§ 12 Abs. 3 Satz 2 BewG) anzusetzen ist; dies gilt selbst dann, wenn die Parteien eine Verzinsung ausdrücklich ausgeschlossen haben¹⁷⁹.

780

178 BFH, VIII R 36/10, BStBl II 2014, 168.

179 BFH, VIII R 163/71, BStBl II 1975, 431; VIII R 190/78, BStBl II 1981, 160.

- 781 In welcher Form, Art oder unter welcher Bezeichnung die Einnahmen zufließen, ist unerheblich (vgl § 20 Abs. 3 EStG)¹⁸⁰. Es kommt nicht darauf an, ob die Entgelte laufend oder einmalig, bei Auszahlung oder bei Rückzahlung des Kapitals zufließen. Folglich gehören auch *Agio* oder *Disagio (Damnum)* zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen. Agio ist ein einmaliger, bei der Rückzahlung des Kapitals zusätzlich aufzuwendender Betrag. Disagio oder Damnum ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennwert des – voll zurückzuzahlenden – Darlehens und der tatsächlich ausgezahlten Summe. Der Zufluss des Disagios erfolgt regelmäßig bereits mit der Auszahlung des gekürzten Darlehensbetrags¹⁸¹.
- 782 Der **endgültige Ausfall** einer Kapitalforderung führt nach Einführung der Abgeltungssteuer zu einem steuerbaren Verlust („Null“-Rückzahlung nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr 7, Satz 2 EStG)¹⁸².

2. Berechnung der Einkünfte

- 783 Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen ist als Werbungskosten ein **Sparer-Pauschbetrag** iHv 801 € (Zusammenveranlagung: 1602 €) abzuziehen (§ 20 Abs. 9 Satz 1 HS 1 EStG). Die Berücksichtigung der tatsächlichen Werbungskosten ist dagegen ausgeschlossen (§ 20 Abs. 9 Satz 1 HS 2, § 2 Abs. 2 Satz 2 EStG).
- 784 Trotz der Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips (Rn 598 ff) greifen die verfassungsrechtlichen Bedenken vor allem bei hoher Fremdfinanzierung nicht durch¹⁸³. Vielmehr soll der Vereinfachungs- und Pauschalierungszweck die Durchbrechung selbst dann rechtfertigen, wenn der Steuerpflichtige keinen Vorteil durch den Abgeltungssteuersatz (25 %) hat, weil sein individueller Steuersatz niedriger ist und dieser nach der sog. Günstigerprüfung (§ 32d Abs. 6 EStG, Rn 793) zugrunde gelegt wird¹⁸⁴.
- 785 Soweit der Abgeltungssteuersatz (25 %) dagegen durch die Sondervorschriften in § 32d Abs. 2 Nr 1 oder 3 EStG ausgeschlossen wird¹⁸⁵, gilt der Sparer-Pauschbetrag (§ 20 Abs. 9 EStG) ausdrücklich nicht, so dass (nur) tatsächliche Werbungskosten abziehbar sind¹⁸⁶. In den Fällen des § 32d Abs. 2 Nr 3 EStG können diese aber nur zu 60 % abgezogen werden (§ 3c Abs. 2 EStG), da auch die erfassten Kapitalerträge nach dem Teileinkünfteverfahren nur zu 60 % erfasst werden (§ 3 Nr 40 lit. d bzw lit. e EStG, Rn 1308). Diese Ausnahme wird aber nur auf Antrag gewährt, wenn der Steuerpflichtige entweder mindestens zu 25 % oder mindestens zu 1 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist und durch eine berufliche Tätigkeit einen maßgeblichen unternehmerischen Einfluss auf die Kapitalgesellschaft hat (Rn 1302).
- 786 Bei den *Veräußerungstatbeständen* (§ 20 Abs. 2 EStG) ergeben sich die Einkünfte aus dem **Gewinn** (§ 20 Abs. 4 EStG), zu dessen Ermittlung idR von den Einnahmen aus der Veräußerung neben den Anschaffungskosten auch die Aufwendungen abzuziehen sind, die im unmittelbaren sachlichen Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft stehen (§ 20 Abs. 4 Satz 1 EStG). Folglich kann auch ein Verlust entstehen.

180 BFH, I R 98/76, BStBl II 1981, 465.

181 BFH, VIII R 1/91, BStBl II 1994, 93.

182 BFH, VIII R 13/15, BFHE 259, 535; *Mathäus*, FR 2016, 888.

183 BFH, VIII R 53/12, BStBl II 2014, 975; VIII R 34/13, BStBl II 2015, 387; VIII R 13/13, BStBl II 2015, 393.

184 BFH, VIII R 13/13, BStBl II 2015, 393 (auch keine verfassungskonforme Auslegung).

185 Zur „nahe stehenden Person“ BFH, VIII R 9/13, BStBl II 2014, 986; VIII R 27/15, BStBl II 2017, 441.

186 BFH, VIII R 11/14, BStBl II 2017, 443 (verfassungskonform).