

B.

Die Existenz von Werbungskosten in der Schedule der Abgeltungsteuer

Der Abzug von Werbungskosten ist bei den Kapitaleinkünften zwar nach dem Gesetzeswortlaut ausgeschlossen.¹¹² Dennoch wird im weiteren Verlauf dieser Arbeit untersucht, ob es sich beim Verlust, den der Steuerpflichtige bei Liquidation einer Kapitalgesellschaft erleidet, und dem Forderungsausfall möglicherweise um solche Werbungskosten handelt, die vom Abzugsverbot des § 20 Abs. 9 EStG nicht erfasst werden, weil der Sparer-Pauschbetrag von € 801 in Verbindung mit dem Proportionalsteuersatz von 25 % sie nicht in verfassungskonformer Weise typisiert.

Dazu wird zunächst geklärt, ob § 20 EStG nach der Neuregelung im Rahmen der Abgeltungsteuer noch von der Existenz von Werbungskosten ausgeht (Kapitel B).

Dann wird der Frage nachgegangen, ob Liquidationsverlust und Forderungsausfall grundsätzlich Werbungskosten i. S. d. § 9 EStG sind (Kapitel C und D) und ob diese durch die Typisierung in § 20 Abs. 9 EStG verfassungskonform vom Abzug ausgeschlossen sind (Kapitel E und F).

I. Die Abgeltungsteuer als Schedule

Die Einkommensteuer stellte vor Einführung der Abgeltungsteuer für die Kapitaleinkünfte eine Einheitssteuer (synthetische Steuer) dar. Dem EStG lag eine „grundsätzliche Entscheidung gegen eine nach Einkunftsarten differenzierende sog. Schedulensteuer“ zugrunde,¹¹³ wenngleich sich bereits vor 2009 zahlreiche schedulare Elemente fanden.¹¹⁴

Diese Entscheidung für die Einheitssteuer äußerte sich in der Definition der Einkunftsquellen (§ 2 Abs. 1 EStG) und der Summenbildung in § 2 Abs. 3 EStG, die einen Verlustausgleich zwischen den Einkunftsarten ermöglicht. Diese Summe bildet als zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5) die Bemessungsgrundlage für einen einheitlichen Tarif (§§ 2 Abs. 6 EStG, 32a EStG).¹¹⁵

¹¹² Vgl. Kapitel A.V. 5.

¹¹³ BFH v. 24.2.1999 X R 171/96, BStBl. II 1999, 450, 459; vgl. auch Strohm, Abgeltungsteuer, 126 ff.; Eckhoff, FS Solms, 27, 27 ff.

¹¹⁴ Kanzler, FR 1999, 363, 364 f.

¹¹⁵ BFH v. 24.2.1999 X R 171/96, BStBl. II 1999, 450, 459.

Dieses System hat durch das UntStRefG 2008¹¹⁶ grundlegende Änderungen erfahren:

Bestimmte¹¹⁷ Kapitalerträge werden einem proportionalen Steuertarif von 25 % unterworfen (§ 32d Abs. 1 EStG). Diese sind nach § 2 Abs. 5b EStG nicht in die Berechnung der Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG) und des zu versteuernden Einkommens (§ 2 Abs. 5 EStG) einzubeziehen, das für die übrigen Einkunftsarten nach wie vor die Bemessungsgrundlage für den progressiven Steuertarif des § 32a Abs. 1 EStG bildet. Verluste aus Kapitalvermögen dürfen nicht mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden (§ 20 Abs. 6 Satz 2 EStG).

Umstritten ist, ob es sich hierbei um eine bloße Abweichung von der bisherigen synthetischen Regelbesteuerung handelt oder ob ein Systemwechsel zu einer neuen Regelbesteuerung gegeben ist. Dann gäbe es zwei Schemata, denen unterschiedliche Steuergegenstände zugrunde lägen, nämlich die der Kapital- und die der übrigen Einkünfte. Dabei ist die grundsätzliche Befugnis des Gesetzgebers zu einem solchen Systemwechsel anerkannt,¹¹⁸ soweit sich dieser innerhalb der verfassungsrechtlichen Schranken bewegt. Hier ist insbesondere auf Gesichtspunkte des Vertrauensschutzes zu achten.¹¹⁹

Bedeutung spielt die Frage des Systemwechsels zum einen bei der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen im Steuerrecht (Art. 3 Abs. 1 GG).¹²⁰ Zum anderen bildete das synthetische System bisher die Grundlage für die Gleichwertigkeit¹²¹ und deshalb auch Vergleichbarkeit der Einkunftsarten. Bevor der steuerlichen Relevanz des Quellenwegfalls

116 Unternehmensteuerreformgesetz (UntStRefG) v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912, BStBl. I 2007, 630.

117 Der proportionale Tarif in § 32d gilt nicht (vgl. dazu im Detail Baumgärtel/Lange, in: H/H/R, EStG, § 32d)

- bei einem besonderen Verhältnis zwischen Schuldner und Gläubiger der Kapitalerträge (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG)
- für Erträge aus einer Versicherung nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG (§ 32d Abs. 2 Nr. 2 EStG)
- bei typischerweise unternehmerischen Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG)
- im Fall einer verdeckten Gewinnausschüttung (§ 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG)
- bei einer Günstigerprüfung, wenn der Steuerpflichtige diese beantragt (§ 32d Abs. 6 EStG).

118 Die Befugnis zum Systemwechsel folgt bereits aus der Normenhierarchie. Deshalb kann, innerhalb der verfassungsrechtlichen Grenzen stets einfaches Recht durch eben solches abgeändert werden. Dieser Grundsatz kommt in der Kollisionsregel des Lex-posterior-Grundsatzes zum Ausdruck.

119 Vgl. z. B. BVerfG v. 9.12.2008 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210, 241 ff.; Drüen, StuW 2008, 3, 9; Jachmann, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, 127; Jachmann, BB 2003, 2712, 2716; Jochum/Wassermeyer, in: K/S/M, EStG, § 20 Rz. A 158.

120 Z. B. BVerfG v. 10.11.1999 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151, 155 ff.

121 Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 219.

bei den Kapitaleinkünften durch Vergleich mit anderen Einkunftsarten und der Rechtslage in § 20 EStG a. F. nachgegangen werden kann, muss geklärt werden, ob dieser systematischen Gesetzesauslegung eine Scheduling entgegensteht. Es ist jedoch umstritten, ob durch die Einführung der Abgeltungsteuer ein Systemwechsel zu einer Schedulensteuer erfolgt ist:

Gegen einen solchen Systemwechsel spreche zunächst, dass dieser ein Mindestmaß an konzeptioneller Neuausrichtung aufweisen müsse.¹²² Daran fehle es bei der Abgeltungsteuer, weil zum einen § 32d EStG Ausnahmen für die Anwendbarkeit des proportionalen Tarifs vorsieht, zum anderen Kapitaleinkünfte, die anderen Einkunftsarten zuzurechnen sind (z. B. § 15 EStG und § 17 EStG i. V. m. § 20 Abs. 8 EStG), auch weiterhin nach dem Regeltarif besteuert werden.¹²³

Dies widerlegt aber nicht die Existenz einer separaten Schedule für diejenigen Kapitalerträge, auf die nicht der Regel-, sondern der Proportionaltarif anzuwenden ist.

Ferner ließe sich gegen einen Systemwechsel anführen, dass in den grundgesetzlichen Vorschriften zur Finanzverfassung lediglich die Einkommensteuer (Art. 106 Abs. 3 Satz 1 GG) und nicht separat die Einkünfte aus Kapitalvermögen genannt werden. Bereits deshalb handle es sich beim Einkommen um einen einheitlichen Steuergegenstand.¹²⁴

Diese Ansicht kann nicht fruchten, weil es dann das unbestrittene Recht des (einfachen) Gesetzgebers zum Systemwechsel nicht gäbe: Könnte der Gesetzgeber die Einzelsteuern im Art. 106 GG nicht selbstständig ausgestalten, dann hätte er entgegen der ständigen Rechtsprechung des BVerfG keine Freiheit bei der Auswahl der Steuergegenstände, sondern wäre an die in der Finanzverfassung fest umrissenen Steuerquellen gebunden.¹²⁵

Ferner könnte man gegen einen Systemwechsel vorbringen, dass die Bruttobesteuerung in § 20 EStG nicht vollständig umgesetzt wurde.¹²⁶

Die Frage einer Bruttobesteuerung hat aber keine Aussagekraft hinsichtlich der Einführung einer Schedulensteuer. Schließlich zeichnet sich diese ausschließlich dadurch aus, dass der Gesetzgeber für verschiedene Einkunftsarten unterschiedliche Tarifverläufe bestimmt.¹²⁷ Das hat er für die Einkünfte, die der Abgeltungsteuer unterliegen, getan. Ob in den jeweiligen Schedules von einer Besteuerung der Netto- oder Bruttobezüge ausgegangen wird, ist gesondert zu beurteilen. Der Ausschluss der Kapitalerträge bei

122 Strohm, Abgeltungsteuer, 131, der dazu auf BVerfG v. 9.2.2008 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 verweist.

123 Strohm, Abgeltungsteuer, 131 f.

124 Strohm, Abgeltungsteuer, 129 ff.

125 Davon zu unterscheiden ist die Frage, ob der Gesetzgeber Steuern außerhalb des Katalogs in Art. 106 GG erfinden kann (vgl. dazu z. B. Kube, in: Epping/Hillgruber, GG, Art. 105 Rz. 42).

126 Strohm, Abgeltungsteuer, 186; zur Bruttobesteuerung später mehr.

127 BVerfG v. 21.6.2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, 181.

der Ermittlung der Summe der Einkünfte und des zu versteuernden Einkommens bestätigt diese Sichtweise.

Durch die Abgeltungsteuer ist daher eine separate Schedule eingeführt worden.¹²⁸

II. Nettoprinzip

Die Grundentscheidung für eine synthetische Einkommensteuer, die dem EStG vor der Abgeltungsteuer zugrunde lag, verlangte, dass die bei jeder einzelnen Einkunftsart erwirtschaftete Leistungsfähigkeit gleich ermittelt und gleich der Besteuerung unterworfen wird.¹²⁹

Umgekehrt bedeutet aber die Einführung einer schedularisierten Steuer wie der Abgeltungsteuer nicht, dass diese in keiner Weise mehr mit den anderen Einkünften vergleichbar wäre. Vielmehr kann der Gesetzgeber die neue Schedule so ausgestalten, dass sie bestimmte Prinzipien der bisherigen Einheitssteuer übernimmt.

In dieser Arbeit soll untersucht werden, ob der im Liquidationsverlust einer Kapitalgesellschaft oder Forderungsausfall liegende Aufwand steuerlich berücksichtigt werden muss. Dies würde von vornherein ausscheiden, wenn der Gesetzgeber durch die Abgeltungsteuer eine Bruttosteuer eingeführt hat, die Einnahmen ohne Berücksichtigung von Erwerbsaufwendungen besteuert.

128 **Gleicher Ansicht** Barth, Unternehmensteuerreform 2008, Rz. 396; Baumgärtel/Lange, in: Hergig, Handbuch Unternehmenssteuerreform 2008, Rz. 763; Bäuml/Gageur, FR 2006, 213, 215; Baumgärtel/Lange, in: H/H/R, EStG, § 32d Rz. 3; Birk, DStJG 2011, 11, 22; Brusch, FR 2007, 999; Dahm/Hamacher, DStR 2008, 1910; Dahm/Hamacher/Haustein, Abgeltungsteuer, 1; Eckhoff, FR 2007, 989, 990; Eckhoff, FS Solms, 27, 31 ff.; Englisch, StuW 2007, 221, 223; Geurts, in: Bordewin/Brandt, EStG, § 20 Rz. 3; Hechtner/Hundsdoerfer, StuW 2009, 23; Helios/Link, DStR 2008, 386; Hey, BB 2007, 1303, 1304; Höller, Eine kritische Analyse der Unternehmensteuerreform 2008 im historischen Kontext, 198 f.; Intemann, in: H/H/R, EStG, § 20 Rz. 8; Jachmann, Beihefter DStR 2009, 129, 131; Jachmann/Strohm, Abgeltungsteuer, 14 f.; Jochum/Wassermeyer, in: K/S/M, EStG, § 20 Rz. A 47, A 167; Kirchhof, in: KirchhofKompaktK, EStG, § 2 Rz. 109 ff.; Kleinmanns, DStR 2009, 2359, 2361; Kopmann, Die Unternehmensteuerreform 2008, 19; Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rz. 500; Lange, in: Breithacker/Förster/Förster/Klapdor, UntStRefG, § 20 Rz. 1; Musil, FR 2010, 149; Philipowski, DStR 2009, 353, 356; Recnik, Die Besteuerung privater Kapitaleinkünfte durch die Abgeltungsteuer, 78; Schmidtman, DStR 2010, 2418; Schneider, Beihefter DStR 2009, 87, 88; Schönfeld, in: Schaumburg/Rödter, Unternehmensteuerreform 2008, 628; Stadler/Elser, in: Blumenberg/Benz, Die Unternehmensteuerreform 2008, 33; Weber-Grellet, NJW 2008, 545 f.; Wenzel, DStR 2009, 1182, 1184; **anderer Ansicht** Jochum, DStZ 2010, 309, 311, wonach der Gesetzgeber an der synthetischen Einkommensteuer rüttle, ohne sie insgesamt aufzugeben; Strohm, Abgeltungsteuer, 132; so auch im Finanzausschuss der Sv Riedlinger, Protokoll Nr. 16/57, 8, der die fehlende Einbeziehung aller Kapitaleinkünfte, also auch solcher, die als gewerbliche deklariert werden, moniert.

129 Jachmann, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, 121 f.; Jachmann, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 109.

Für die Einführung einer Bruttobesteuerung im Rahmen der Abgeltungssteuer spricht zunächst § 2 Abs. 2 Satz 2 EStG: Dieser erklärt die Vorschrift über Werbungskosten (§ 9 EStG) für unanwendbar und verweist stattdessen auf das Abzugsverbot des § 20 Abs. 9 EStG. Für die Abgeltungssteuer wird nicht der Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG) berechnet. Lediglich der Sparer-Pauschbetrag darf von den Einnahmen abgezogen werden.

Weil das Abzugsverbot der tatsächlichen Werbungskosten selbst im Fall der Veranlagungsoption gilt, soll es nicht, wie bei Quellensteuern üblich, die Erhebung erleichtern, sondern habe darüber hinaus materielle Bedeutung.¹³⁰

Bei genauerer Betrachtung wurde das Nettoprinzip in § 20 EStG aber auch für die Abgeltungssteuer beibehalten:

Der Gesetzeswortlaut spricht von den „Einkünften“ aus Kapitalvermögen. Einkünfte sind nach der Legaldefinition in § 2 Abs. 2 Satz 1 EStG stets ein Nettobetrag. Auch für den Fall der Abgeltungssteuer verwenden § 2 Abs. 2 Satz 2 EStG und § 20 EStG den Begriff der Einkünfte, ohne diesen neu zu definieren.¹³¹ Wollte der Gesetzgeber eine Bruttosteuer einführen, hätte er dieser die „Einnahmen“ aus Kapitalvermögen unterworfen.¹³²

Ferner erlaubt § 20 EStG zahlreiche Abzüge von den Einnahmen, was für eine Fortgeltung des Nettoprinzips spricht:

- Bei Einnahmen aus Stillhaltergeschäften können nach § 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG die im Glattstellungsgeschäft gezahlten Prämien abgezogen werden. Bei diesen handelte es sich bisher um Werbungskosten.¹³³ Weil sie auch im § 20 EStG berücksichtigt werden, spricht dies für eine Beibehaltung des Nettoprinzips.¹³⁴

¹³⁰ Jochum, in: K/S/M, EStG, § 20 Rz. K 55; Eckhoff, FR 2007, 989, 997; Englisch, StuW 2007, 221, 238; Hey, BB 2007, 1303, 1307; dazu bereits in der Anhörung vor dem Finanzausschuss kritisch Sv. Homburg, Protokoll Nr. 16/57, 14.

¹³¹ § 2 Abs. 2 Satz 1 EStG: „Einkünfte sind [...]“, § 2 Abs. 2 Satz 2 EStG: „Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen [...]“.

¹³² Anderer Ansicht wohl Jochum, in: H/H/R, EStG, § 20 Rz. K 55, die ausführt, dass der Gesetzgeber besser den Begriff der „Einnahmen“ gewählt hätte, weil die Abgeltungssteuer eine Bruttosteuer sei; ebenso bereits Sv. Riedlinger im Finanzausschuss Protokoll Nr. 16/57, 8, wonach der Begriff der „Werbungskosten“ verfehlt sei.

¹³³ BFH v. 17.4.2007 IX R 23/06, BStBl. II 2007, 606, 607; BFH v. 29.6.2004 IX R 26/03, BStBl. II 2004, 995, 998 „Die Prämien aus den Optionsgeschäften sind um die im Glattstellungsgeschäft gezahlten Prämien als Erwerbsaufwendungen zu mindern. Denn diese bilden Werbungskosten i. S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG und sind deshalb von den Einnahmen aus § 22 Nr. 3 EStG nach § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG abzusetzen“.

¹³⁴ Anderer Ansicht Haisch, Derivatebesteuerung im Privatvermögen ab 2009, 242, wonach § 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG gerade deshalb die im Glattstellungsgeschäft gezahlten Prämien für abziehbar erklärt, weil Stillhaltergeschäfte zu theoretisch unbegrenzten Verlusten führen können. Bei den „klassischen“ Kapitalanlagen kann aber maximal der überlassene Geldbetrag

- § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG gestattet den Abzug von Anschaffungskosten und Aufwendungen, die im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft stehen.¹³⁵ Bei einer Bruttobesteuerung wären nur die Einnahmen aus der Veräußerung maßgeblich.
- Bei Veräußerung eines Anspruchs auf eine Leistung einer kapitalbildenden Lebensversicherung bestimmt § 20 Abs. 4 Satz 4 EStG, dass die vor der Veräußerung entrichteten Beiträge als Anschaffungskosten gelten. Nach der Gesetzesbegründung¹³⁶ soll diese Regelung sicherstellen, dass nur die „Erträge“ besteuert werden.
- Ferner können bei einem Termingeschäft Aufwendungen im unmittelbaren sachlichen Zusammenhang abgezogen werden. Nach der Gesetzesbegründung erfolgt dies ausdrücklich zur „Wahrung des Nettoprinzips“.¹³⁷
- Nach § 20 Abs. 4 Satz 6 EStG sind bei einem unentgeltlichen Erwerb von Wirtschaftsgütern durch Einzelrechtsnachfolge dem Erwerber bei der Bestimmung des Gewinns die Aufwendungen des Rechtsvorgängers zuzurechnen.¹³⁸ Die Vorschrift verwirklicht das Nettoprinzip sogar über Personengrenzen hinweg.
- Bezahlte Stückzinsen sollen nach der Gesetzesbegründung¹³⁹ als negative Einnahmen berücksichtigt werden.

Diese Regelungen zeigen, dass der Gesetzgeber grundsätzlich am objektiven Nettoprinzip festhält.¹⁴⁰

Außerdem kennt § 20 Abs. 9 EStG nach wie vor den Begriff der „Werbungskosten“. Durch deren Pauschalierung möchte der Gesetzgeber lediglich erreichen, dass keine Veranlagung durchgeführt werden muss, um auf diese Weise Bürokratiekosten für den Bürger und die Finanzverwaltung zu senken.¹⁴¹ Das Nettoprinzip soll deshalb durch den Sparer-Pauschbetrag und den niedrigen Proportionalsteuersatz verwirklicht werden.¹⁴²

verloren gehen. Deshalb könne § 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG nicht als Beispiel dafür dienen, dass der Gesetzgeber das Bruttoprinzip nicht vollständig umgesetzt habe.

135 Dazu ausdrücklich die Gesetzesbegründung BR-Drs. 220/07, 89:

„Zu den Aufwendungen im Sinne dieses Halbsatzes gehören auch Veräußerungskosten oder – in den Fällen der Ausübung von Verkaufsoptionen mit Andienung des Basiswertes – durch den Optionsnehmer bereits geleistete Optionsprämien.“

136 BR-Drs. 220/07, 92.

137 BR-Drs. 220/07, 92.

138 BR-Drs. 220/07, 92.

139 BR-Drs. 220/07, 91 f.

140 Gleicher Ansicht Geurts, in: Bordewin/Brandt, EStG, § 20 Rz. 831.

141 Vgl. dazu die Aufstellung der Bürokratiekosten für das UntStRefG 2008 in BT-Drs. 16/4841, 36.

142 BR-Drs. 220/07, 92.

Da auch die Abgeltungsteuer am objektiven Nettoprinzip ausgerichtet ist,¹⁴³ muss nicht darauf eingegangen werden, ob der Gesetzgeber eine allgemeine Bruttobesteuerung hätte einführen dürfen.¹⁴⁴

III. Fazit: Die Existenz von Werbungskosten in der Schedule der Abgeltungsteuer

Die Ausführungen in diesem Kapitel lassen den Schluss zu, dass es sich bei der Abgeltungsteuer zwar um eine eigene Schedule handelt. Diese hält aber an der Berücksichtigung von Aufwendungen fest.¹⁴⁵ In dieser Hinsicht kann die Abgeltungsteuer mit den anderen Einkunftsarten und § 20 EStG a. F. verglichen werden, weshalb diese zur Gesetzesauslegung des § 20 EStG n. F. herangezogen werden dürfen.

Für den Liquidationsverlust bei einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung und den Forderungsausfall ist daher zuerst zu klären, ob es sich dabei grundsätzlich um Werbungskosten handelt. Wird dies bejaht, ist weiter zu prüfen, ob deren Berücksichtigung § 20 Abs. 9 Satz 1 Halbs. 2 EStG in wirksamer Weise ausschließt.

143 Dies bestätigt auch die Gesetzesbegründung (BR-Drs. 220/07, 96) zu § 32 Abs. 4 Satz 4 EStG, der die Berechnung der Einkünfte eines Kindes beschreibt, um die Berechtigung der Eltern für den Kinderfreibetrag zu bestimmen: „Nach der geltenden Regelung wird der steuerfrei bleibende Sparerfreibetrag nach § 20 Abs. 4 den eigenen Bezügen des Kindes bei der Gewährung des Kinderfreibetrages für Kinder ab 18 Jahren als die Leistungsfähigkeit erhöhend hinzugerechnet. Im Rahmen der Abgeltungsteuer werden der pauschalierte Werbungskostenabzug nach § 9a und der Sparerfreibetrag nach § 20 Abs. 4 zu einem alle Werbungskosten pauschal und abschließend berücksichtigenden Sparerpauschalbetrag nach § 20 Abs. 9 ersetzt. Da Werbungskosten – auch bei pauschalem Ansatz – die Leistungsfähigkeit mindern, ist die Hinzurechnung von § 20 Abs. 4 – alt – ersatzlos zu streichen.“

144 Vgl. dazu z. B. Jachmann, Beihefter DStR 2009, 129, 131. Dann wäre die verfassungsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzips zu diskutieren; vgl. dazu Lehner, DStR 2009, 185 ff.; Englisch, Beihefter DStR 2009, 92 ff. Für eine Übersicht zum Streitstand vgl. Drüen, StuW 2008, 3, 4 ff.; Drenseck, FR 2006, 1, 2 ff.

145 **Gleicher Ansicht** Geurts, in: Bordewin/Brandt, EStG, § 20 Rz. 831; Dinkelbach, DB 2009, 870, 871; Schlotter, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 20 Rz. 1600, wonach aus dem Gesetz nicht zu entnehmen ist, dass der Begriff der Werbungskosten für § 20 EStG anders auszulegen wäre als bei den übrigen Einkunftsarten; Strohm, Abgeltungsteuer, 186 ff., der von einer Einheitssteuer ausgeht; Ähnlich Eckhoff, FR 2007, 989, 990, der zwar von einer „Bruttobesteuerung“ spricht, aber dennoch Werbungskosten als grundsätzlich gegeben und typisiert betrachtet; Musil, FR 2010, 149, 154; **anderer Ansicht** Englisch, StuW 2007, 221, 238; Groh, FR 2008, 264, 265; Gstädtner, Die Besteuerung privater Kapitalanlagen, 32 f.; Harenberg, in: H/H/R, EStG, § 20 Rz. 31; Harenberg/Zöller, Abgeltungsteuer 2011, 94; Hey, BB 2007, 1303, 1307; Höller, Eine kritische Analyse der Unternehmensteuerreform 2008 im historischen Kontext, 199; Jochum, DStZ 2010, 309, 311, wonach das objektive Nettoprinzip „durchbrochen“ wäre; Jochum/Wassermeyer, in: H/H/R, EStG, § 20 Rz. A 19, wonach das objektive Nettoprinzip lediglich „angegriffen“ wäre; Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rz. 494, nach dem das objektive Nettoprinzip „stark eingeschränkt“ würde; Recnik, Die Besteuerung privater Kapitaleinkünfte durch die Abgeltungsteuer, 80 ff.

C.

Die Trennung von Vermögens- und Ertragsebene in § 20 EStG ab 2009

Nach der hergebrachten Auffassung wird bei den Überschusseinkünften zwischen der Ertrags- und der Vermögenssphäre unterschieden.¹⁴⁶ Letzterer ist die Einkunftsquelle bzw. der Vermögensstamm zuzurechnen. Dies ist bei den Vermietereinkünften (§ 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG) bspw. Grund und Boden, bei den Einkünften eines Arbeitnehmers (§ 19 EStG) seine Arbeitskraft und bei den Kapitaleinkünften der Anteil an der Kapitalgesellschaft (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG) und die Kapitalforderung (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 und Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG). Die auf Herstellung oder Anschaffung dieses Vermögensstammes entfallenden Aufwendungen sowie ein partieller oder totaler Verlust des Wirtschaftsguts sollen nach der Konzeption der Überschusseinkünfte unbeachtlich sein.¹⁴⁷ Auch nach dem UntStRefG 2008¹⁴⁸ sind die Kapitaleinkünfte – wie in § 2 Abs. 2 EStG ersichtlich – als Überschusseinkunftsart kodifiziert.

Um überhaupt unterschiedliche Rechtsfolgen an Kapitalstamm und Ertrag knüpfen zu können, müssen diese nach dem Gesetz erkennbar zu unterscheiden sein.

Sollte in § 20 EStG n. F. die Unterscheidung zwischen Kapitalstamm und Ertrag aufgehoben worden sein, können der Liquidationsverlust bei Anteilen an einer Kapitalgesellschaft und der Forderungsausfall jedenfalls nicht mehr aus dem Grund unbeachtlich sein, dass sie auf die Vermögensebene entfallen.

I. Literatur und Rechtsprechung

In der Literatur¹⁴⁹ ist meist ein pauschaler Hinweis darauf zu finden, dass die Trennung von Kapitalstamm und laufendem Ertrag in § 20 EStG aufgehoben worden sei.

146 Vgl. dazu z. B. BFH v. 9.10.1979 VIII R 67/77, BStBl. II 1980, 116, 116.

147 Jakob, Einkommensteuer, Rz. 204 ff.

148 Unternehmensteuerreformgesetz (UntStRefG) v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912, BStBl. I 2007, 630.

149 Feyerabend, in: Feyerabend: Besteuerung privater Kapitalanlagen, Rz. A 4; Harenberg, in: H/H/R, EStG, § 20 Rz. 42 „Ab VZ 2009 ist nicht mehr zwischen Einnahmen (Früchten) aus Kapitalvermögen und dem zur Erzielung solcher Einkünfte eingesetzten (angelegten) Kapitalvermögen zu unterscheiden.“; Jachmann/Lindenberg, in: Lademann, EStG, § 20 Rz. 1 „Während bis 2008 auch bei den Kapitalanlagen die im EStG grundsätzlich bei Überschusseinkünften

Der BFH¹⁵⁰ führt in einem kürzlich ergangen Urteil aus, dass die Besteuerung der Kapitaleinkünfte bis zur Einführung der Abgeltungsteuer von dem Grundsatz beherrscht wurde, „dass zwischen dem Kapitalvermögen als solchem und dem Ertrag als Frucht des Kapitals zu unterscheiden ist.“¹⁵¹ Zwar lässt sich dem nicht unmittelbar eine Aussage über § 20 EStG n. F. entnehmen. Doch kann die Formulierung in der Vergangenheitsform („wurde“) mit expliziter Bezugnahme auf das alte Recht so verstanden werden, dass das Gericht es jedenfalls vermeiden möchte, auch für das neue Recht von einer Trennung zwischen Kapitalvermögen und Ertrag zu sprechen.

II. Die Tatbestände § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 7 EStG

Im Folgenden soll untersucht werden, ob § 20 EStG n. F. noch zwischen Kapitalstamm und Ertrag unterscheidet. Dazu wird zunächst auf die Vorschriften § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG und § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG eingegangen und dann die Veräußerungsgewinnbesteuerung erläutert.

1. Zurückgewährte Einlagen – § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG

§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG (Zurückgewährung von Einlagen) ist Teil eines Normenkomplexes, der Gesellschafter-Einlagen auf der Ebene der Gesellschaft und beim Gesellschafter steuerneutral behandeln soll.¹⁵² Wie eingangs dargestellt, führt dies zusammen mit der fehlenden Gleichstellung der Liquidation mit der Veräußerung in § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG dazu, dass der Gesellschafter die Differenz zwischen den Anschaffungskosten der Beteiligung (Einlage/Kaufpreis) und dem Liquidationserlös nicht als Verlust

ten angelegte Trennung von Vermögensstamm (Quelle) und Früchten daraus galt, ist diese Trennung nunmehr aufgehoben.“; Jakob, Einkommensteuer, Rz. 206; diese Unterscheidung wird „in Bezug auf Wirtschaftsgüter, mit denen Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt werden, ab 2009 hinfällig“; Jochum, in: K/S/M, EStG, § 20 Rz. A 5 „Die Neufassung des § 20 Abs. 2 beraubt den hergebrachten Grundsatz einer strikten Trennung zwischen der Kapitalanlage selbst und den daraus fließenden Erträgen jeder Bedeutung“; Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rz. 493; Gesetzgeber hat „die Trennung von Quellen- und Veräußerungseinkünften aufgegeben“; Lange, in: Breithacker/Förster/Förster/Klapdor, UntStRefG, § 20 Rz. 1 und 6; Moritz/Strohm, in: Frotcher, EStG, § 20 Rz. 3; wonach die Unterscheidung zwischen laufenden Erträgen und Wertsteigerungen bei den Kapitaleinkünften aufgegeben wurde; Rockoff/Weber, DStR 2010, 363, 364 „Eine Differenzierung zwischen Wertzuwächsen des Vermögensstamms und Einnahmen hieraus ist für die Steuerbarkeit entbehrlich“; Weber-Grellet, in: Schmidt, EStG, § 20 Rz. 3 „§ 20 trennte bisher zwischen Kapitalertrag und Substanzgewinn ...“ „Nutzungs- und Vermögensebene sind nun – ähnlich wie bei den betrieblichen Einkünften – steuerverhaftet“.

150 BFH v. 16.3.2010 VIII R 20/08, BStBl. II 2010, 787.

151 BFH v. 16.3.2010 VIII R 20/08, BStBl. II 2010, 787, 789.

152 Von Beckerath, in: KirchhofKompaktK, EStG, § 20 Rz. 53; BFH v. 19.7.1994 VIII R 58/92, BStBl. II 1995, 363, 365.

bei den Kapitaleinkünften geltend machen kann. Im Ergebnis stellt § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG eine Irrelevanz der Vermögenssphäre beim Gesellschafter im Hinblick auf Einlagen her. Dies würde bedeuten, dass insoweit die Trennung von Kapitalstamm und Erträgen fortbesteht.

Inwieweit diese Vorschrift Aufschluss über die Trennung zwischen Kapitalstamm und Ertrag zu geben vermag, ist jedoch fraglich, da § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG auch auf Anteile im Betriebsvermögen anwendbar ist:

Zwar stellt bei bilanzierenden Steuerpflichtigen eine Kapitalrückzahlung grundsätzlich einen steuerpflichtigen Ertrag dar, weil hier die Beteiligung in ihrer ganzen Substanz erfasst ist.¹⁵³ Doch führt der BFH¹⁵⁴ unter expliziter Bezugnahme auf die grundsätzliche Steuerbarkeit der Vermögenssphäre bei den Gewinneinkünften aus, dass wegen § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG die Zurückgewährung von Einlagen, die nicht im Nennkapital gebunden sind, zu bereits nicht *steuerbaren* und nicht lediglich *steuerfreigestellten* Einnahmen beim Anteilseigner führt. In dieser Höhe mindern sich jedoch die Anschaffungskosten im Rahmen des § 20 EStG¹⁵⁵ und der Buchwert der Beteiligung beim Bilanzierenden,¹⁵⁶ so dass deshalb der Gewinn bei einem späteren Verkauf höher ist. Danach kann § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG als eine Bewertungsvorschrift gesehen werden, die den Anschaffungskostenbegriff des § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG und des § 20 Abs. 4 EStG abändert. Dadurch soll gewährleistet werden, dass nur die stillen Reserven, die sich in der Beteiligung gebildet haben, steuerlich erfasst werden.¹⁵⁷ Eine Trennung von Vermögens- und Ertragssphäre würde nach dieser Auffassung § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht bezwecken.

Andererseits reicht § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG bei den Einkünften aus Kapitalvermögen deutlich weiter als bei den gewerblichen, wie folgendes Beispiel zeigt:

Beispiel 05: Der Steuerpflichtige A erwirbt eine Beteiligung an der Z-GmbH. Da die Gesellschaft schlechte Zukunftsaussichten hat, zahlt er für die Gesellschaftsanteile lediglich einen symbolischen Preis von € 1.¹⁵⁸ Überraschenderweise kann sich die Z-GmbH erholen und gewährt Beiträge aus dem steuerlichen Einlagenkonto im

153 BFH v. 7.11.1990, I R 68/88, BStBl. II 1991, 177, 179.

154 BFH v. 7.11.1990, I R 68/88, BStBl. II 1991, 177, 179.

155 BMF v. 22.12.2009, BStBl. I 2010, 94 Tz. 92.

156 BFH v. 20.4.1999 VIII R 44/96, BStBl. II 1999, 698, 700; Bilanztechnisch ist der Buchwert der Beteiligung in Höhe der Kapitalrückzahlung zu reduzieren, also ein Aktivtausch vorzunehmen.

157 BFH v. 20.4.1999 VIII R 44/96, BStBl. II 1999, 698, 701 für § 17 EStG.

158 Bspw. weil der Verkäufer die Insolvenz der Gesellschaft befürchtet und deshalb die Differenz zu seinen Anschaffungskosten durch Verkauf (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG) als Verlust realisieren möchte – die Auflösung der Gesellschaft ist, wie eingangs erwähnt, nicht von § 20 Abs. 2 EStG erfasst.