



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

„Veräußerungsgewinnbesteuerung im privaten Bereich“

Dissertation vorgelegt von Til Kopietz

Erstgutachter: Prof. Dr. Hanno Kube

Zweitgutachter: Priv.-Doz. Dr. Thorsten Helm

Institut für Finanz- und Steuerrecht

Veräußerungsgewinnbesteuerung im privaten Bereich

Das Steuerrecht unterliegt einem stetigen Wandel. Der Gesetzgeber beschränkt sich dabei nicht nur auf Randkorrekturen, sondern ändert regelmäßig auch die Grundentscheidungen. Oft leidet hierbei die dem Steuerrecht innewohnende Systematik. Die Novellierungen werden vor allem den fiskalischen Interessen, der Teilnahme am internationalen Steuerwettbewerb, der Behebung von Erhebungsproblemen und der Umsetzung politischer Agenden gerecht. Dies betrifft innerhalb des Steuerrechts auch das Einkommensteuerrecht.

Der Koalitionsvertrag 2005 zwischen CDU, CSU und SPD sah für die Veräußerungsgewinnbesteuerung im privaten Bereich vor, „eine Neuregelung der Besteuerung von Kapitalerträgen und privaten Veräußerungsgewinnen“ zu realisieren.¹ Die entsprechende Reform beschloss der Bundestag im Jahr 2007 als Unternehmensteuerreform 2008. Sie änderte jedoch nur die Steuerbarkeit der Erträge aus Kapitalvermögen, die Steuerbarkeit der Erträge aus anderen Wirtschaftsgütern blieb unverändert. Die Veräußerungsgewinnbesteuerung im privaten Bereich ist seither uneinheitlich: Während die Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren stets besteuert werden, bleiben Gewinne aus der Veräußerung von Immobilien, Gold, Kryptowährungen und anderen Wirtschaftsgütern grundsätzlich steuerfrei.

Die damit geltende Rechtslage ist allein schon aus volkswirtschaftlicher Sicht hoch problematisch. Die Veräußerungsgewinnbesteuerung ist nun bei Investitionsentscheidung im privaten Bereich zu berücksichtigen bzw. beeinflusst teilweise sogar maßgeblich die Rentabilität. Denn insbesondere Investitionen in Immobilien sind durch neuere Marktentwicklung oft erst durch die Veräußerung besonders profitabel, gleiches gilt für Wertpapiere ohne Dividendenauszahlung – das behandelt die Gewinne aber oppositär, also erstere werden nicht und letztere werden vollständig erfasst. Daneben ist dieser Umstand auch verfassungsrechtlich, insbesondere gleichrechtliche, zu hinterfragen.

Die Unternehmensteuerreform 2008 wirkt aber nicht nur im Hinblick auf die

¹ Koalitionsvertrag CDU/CSU/SPD, Gemeinsam für Deutschland – mit Mut und Menschlichkeit, 2005, S. 69.

Veräußerungsgewinnbesteuerung Fragen auf, sondern stellt auch den übergeordneten, dualistischen Einkommensbegriff in Frage. Die Unterscheidung der zwei Sphären, also einerseits in den unternehmerischen Bereich und andererseits in den nichtunternehmerischen, privaten Bereich, ist kritisch zu prüfen. Erstmals seit dem REStG 1925² änderte eine Reform das Besteuerungskonzept einer gesamten Einkunftsart und richtete diese damit neu aus. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen widersprechen nun dem ihnen originär zugrunde liegenden beschränkten Besteuerungskonzept und orientieren sich an einem umfassenden Besteuerungskonzept. Sie erfassen eben nicht mehr nur Erträgen aus Substanznutzungen, sondern eben auch solche aus Substanzveräußerungen.

Dieser Befund offenbart die Notwendigkeit des Diskurses über den dualistischen Einkommensbegriff und speziell über die Veräußerungsgewinnbesteuerung im privaten Bereich. Die drängenden Problemen reichen dabei bis zu den Ursprüngen des heutigen EStG zurück. Der Gesetzgeber widersetzt sich immer wieder den vielzähligen umfassenden Reformvorschlägen.³ Auch der aktuelle Koalitionsvertrag verheißt keinen Wandel.⁴ Das politische Umfeld ist seit den 2000er Jahren, wie auch die Unternehmensteuerreform 2008 belegt, unverändert geblieben – der Legislative fehlt der Wille zu einer grundlegenden Reform. Die Wissenschaft ist dennoch weiterhin in der Pflicht neue Reformvorschläge zu entwickeln, nur eben ist der politische Reformwillen hierbei miteinbeziehen und die Reformvorschläge sind daran ausrichten. Allein ein bewahrender und auf einzelne Bereiche beschränkter Reformvorschlag hat im gegenwärtigen politischen Umfeld eine reelle Chance, umgesetzt zu werden. Die Suche nach einem solchen Reformvorschlag einschließlich einer verfassungsrechtlichen Untersuchung der Veräußerungsgewinnbesteuerung

² Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, Reichsgesetzblatt Teil I 1925, Nr. 39, S. 189ff. (REStG 1925).

³ Steuerrechtswissenschaftler: Kirchhof, Einkommensteuergesetzbuch 2003; Bundessteuergesetzbuch 2011; Lang, Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes 1985; Entwurf eines Steuergesetzbuchs 1993; Kölner Entwurf eines EStG 2005; Elicker, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer 2004; Stiftungen u.a.: Eilfort/Lang, Kommission Steuergesetzbuch der Stiftung Marktwirtschaft (2005); (2009); Strukturreform der deutschen Ertragsteuern (2013); Wirtschaftswissenschaftler: Rose, Heidelberger Steuerkreis (2002), S. 150 ff.; Mitschke, Frankfurter Entwurf (2004); Parteien: „Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer neuen Einkommensteuer und zur Abschaffung der Gewerbesteuer“ v. 14.1.2004, FDP, vgl. BT-Drs. 16/679; „Ein modernes Steuerrecht für Deutschland“ v. 3.11.2003, CDU (sog. Bierdeckelreform); vgl. zu weiteren Reformvorschlägen Kube, BB 2005, 743 (743 ff.).

⁴ Koalitionsvertrag SPD/Grüne/FDP, Mehr Fortschritt wagen - Bündnis für Freiheit, Gerechtigkeit und Nachhaltigkeit, 2021.

untergliedert sich im Rahmen der Arbeit in vier Teile und schließt mit einer Widergabe der wesentlichen Thesen:

I.

Der erste Teil stellt das gegenwärtige Einkommensteuerrecht und die diesem zugrunde liegenden historischen Annahmen dar. Hierbei wird chronologisch mit den Einkommenstheorien begonnen, auf welche das gegenwärtige Einkommensteuerrecht zurückzuführen ist. Den Theorien selbst liegen wiederum unterschiedliche Annahmen zu Grunde, die mit der Aufnahme der Theorien durch den Gesetzgeber auch Einzug in das Einkommensteuerrecht fanden. Im Anschluss wird die Gesetzesentwicklung beginnend mit der preußischen Einkommensbesteuerung über das REStG 1920⁵ und der Grundlage des gegenwärtigen Einkommensteuergesetzbuchs, dem REStG 1925, bis hin zu der Novelle zu der Verlustverrechnung von Kapitaleinkünften im Jahr 2019⁶ dargestellt. Die Annahmen sowie Begründungen, auf denen die Gesetze beruhen, werden dabei ebenfalls aufgezeigt. Die Darstellung schließt mit einem Fazit zu dem Verständnis des gegenwärtigen Einkommensbegriffs im EStG.

II.

Der zweite Teil der Arbeit untersucht die gegenwärtige Veräußerungsgewinnbesteuerung aus der verfassungsrechtlichen Perspektive. Die Untersuchung leitet zuerst den verfassungsrechtlichen Maßstab für diese Prüfung her. Das Grundgesetz selbst beinhaltet aber keine ausdrücklichen Maßstäbe für das materielle Steuerrecht, die Finanzverfassung regelt nur die Gesetzgebungskompetenzen und die Verteilung des Steueraufkommens. Der Maßstab ergibt sich aus dem allgemeinen Grundrechtsschutz. Die Entwicklung des Maßstabs erfolgt daher auch deduktiv.

Nachdem der verfassungsrechtliche Maßstab bestimmt ist, prüft die Arbeit die Regelungen zum Steuergegenstand im privaten Bereich. Der Rechtfertigungsmaßstab einer Ungleichbehandlung hängt dabei vor allem davon ab, ob eine Regelung eine Belastungsgrundentscheidung oder eine Umsetzung bestimmt. In einem ersten Schritt

⁵ Reichseinkommensteuergesetz vom 29. März 1920, Reichsgesetzblatt 1920, Nr. 57, S. 359 ff. (REStG 1920).

⁶ Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen vom 21. Dezember 2019, BGBl I 19, 2875.

ist daher die Belastungsgrundentscheidung zu bestimmen. Die Untersuchung nimmt zunächst die Kategorisierung der Regelungen zum Steuergegenstand durch das Bundesverfassungsgericht in den Blick. Anschließend entwickelt sie abstrakte Kriterien für die Unterscheidung von Belastungsgrundentscheidungen und Umsetzungen im Bereich des Steuergegenstands und wendet diese auf die gegenwärtigen Regelungen zum Steuergegenstand an. Die verfassungsrechtliche Prüfung schließt mit einer Prüfung der Rechtfertigungsgründe für die Ungleichbehandlungen im Rahmen der Regelungen zum Steuergegenstand.

III.

Der dritte Teil widmet sich der Entwicklung eines neuen Konzepts für die Steuerbarkeit der Gewinne aus Veräußerungen im privaten Bereich. Die Untersuchung bestimmt zunächst einen vorzugswürdigen Maßstab, der den weiten verfassungsrechtlichen Spielraum des Gesetzgebers ausfüllt. Anschließend bestimmt die Arbeit unter Anwendung des Maßstabs eine geeignete Einkommenstheorie als Ausgangspunkt und entwickelt diese zu einem pragmatischen Einkommensbegriff. Dieser liefert die Antwort darauf, inwieweit Erträge aus dem Vermögen im privaten Bereich steuerbar sein sollten.

IV.

Der vierte und letzte Teil der Arbeit implementiert den neuen Einkommensbegriff in das gegenwärtige Einkommensteuerrecht, soweit dieser die Veräußerungsgewinnbesteuerung im privaten Bereich betrifft. Hierbei werden die Besonderheiten des Einkommensteuerrechts insbesondere im Hinblick auf mögliche Folgeverwerfungen beachtet und gelöst. Das Ergebnis ist ein inhaltlich überzeugender Reformvorschlag für die Veräußerungsgewinnbesteuerung im privaten Bereich, der das gegenwärtige Einkommensteuerrecht ansonsten bewahrt.

V.

Die wesentlichen Ergebnisse der Untersuchung sind:

- Der gegenwärtige Einkommensbegriff ist dualistisch. Die eine Gruppe sind dabei die Einkunftsarten eins bis drei sowie fünf, die an der Reinvermögenszugangstheorie orientiert sind, und die andere Gruppe die

übrigen Einkunftsarten, also die Einkunftsarten vier, sechs und sieben, die an dem Konzept der Quellentheorie ausgerichtet sind.

- Das Grundgesetz beinhaltet – von den Kompetenznormen abgesehen – keine ausdrücklichen verfassungsrechtlichen Schranken für die Regelungen zum Steuergegenstand und nur den impliziten Auftrag, die Einkommensteuer gerecht auszugestalten. Die Auswahl des Steuergegenstandes muss sachgerecht sein und die einmal getroffene Auswahl folgerichtig umgesetzt werden.
- Die Belastungsgrundentscheidung im Sinne des verfassungsrechtlichen Maßstabs ist der dualistische Einkommensbegriff. Dieser setzt sich aus zwei Konzepten zusammen: Einerseits sind bei den Einkunftsarten eins bis drei sowie fünf grundsätzlich sowohl die einmaligen als auch die laufenden Erträge und andererseits bei den Einkunftsarten vier, sechs und sieben grundsätzlich nur die laufenden Erträge steuerbar. Die Gewinne aus Veräußerungsgeschäften aus Wirtschaftsgütern im privaten Bereich danach grundsätzlich nicht steuerbar.
- Die Regelung der §§ 22 Abs. 1 Nr. 2, 23 Abs. 1 EStG setzt die Belastungsgrundentscheidung nicht folgerichtig um und verursacht eine Ungleichbehandlung. Sie rechtfertigt sich nicht durch einen besonderen sachlichen Grund und verstößt gegen den allgemeinen Gleichheitssatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG. Die Regelung gem. §§ 22 Abs. 1 Nr. 2, 23 Abs. 1 EStG ist verfassungswidrig
- Der steuerpolitisch vorzugswürdige Weg für die Überwindung der Verfassungswidrigkeit ist eine neue Belastungsgrundentscheidung, nach welcher auch das Einkommen im privaten Bereich an der Reinvermögenszugang ausgerichtet ist. Die Reinvermögenszugangstheorie ist dahingehend pragmatisch anzupassen, dass höhere Anforderungen an die Einkünfteerzielungsabsicht und den Veranlassungszusammenhang zu stellen sind sowie eine Realisierungsvoraussetzung zu ergänzen ist.

- Die Inkorporation der neueren Steuerbarkeit in das gegenwärtige Einkommensteuerrecht erfordert im Hinblick auf die Veräußerungsgewinnbesteuerung im privaten Bereich folgende Anpassungen: Die Anschaffungs- und Herstellungskosten sind im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns entsprechend der Geldwertentwicklung zu indexieren; der progressive Tarif muss die Haltedauer der Wirtschaftsgüter berücksichtigen; eine Übergangsregelung ist zu bestimmen.

Die Arbeit schließt mit umsetzbaren Vorschlägen zur legislativen Regelungsanpassung und ist als Monographie in der Reihe Schriften zum Steuerrecht bei Duncker & Humblot verfügbar.