

Schriften zum Steuerrecht

Band 114

**Die Bruttobesteuerung
bei der Abgeltungsteuer auf
Einkünfte aus Kapitalvermögen**

Von

Marius Tremel



Duncker & Humblot · Berlin

MARIUS TREML

Die Bruttobesteuerung bei der Abgeltungsteuer
auf Einkünfte aus Kapitalvermögen

Schriften zum Steuerrecht

Band 114

Die Bruttobesteuerung
bei der Abgeltungsteuer auf
Einkünfte aus Kapitalvermögen

Von

Marius Tremel



Duncker & Humblot · Berlin

Die Fakultät für Rechtswissenschaft
der Universität Regensburg hat diese Arbeit
im Wintersemester 2013/2014 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten
© 2014 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Fremddatenübernahme: TextFormA(r)t, Daniela Weiland, Göttingen
Druck: Buch Bücher de GmbH, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-14318-4 (Print)
ISBN 978-3-428-54318-2 (E-Book)
ISBN 978-3-428-84318-3 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im September 2012 fertig gestellt und im Wintersemester 2013/2014 von der Fakultät für Rechtswissenschaft der Universität Regensburg als Dissertation angenommen. Die mündliche Prüfung fand am 18. Dezember 2013 statt.

Mein besonderer Dank gilt meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Rolf Eckhoff, der mir die Erstellung dieser Arbeit ermöglichte. Für die Betreuung sowie die lehrreiche Zeit an seinem Lehrstuhl, an dem ich während der Erstellung dieser Arbeit tätig sein durfte, möchte ich mich herzlich bedanken.

Bedanken möchte ich mich auch bei Herrn Prof. Dr. Gerrit Manssen für die Übernahme und zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Schließlich möchte ich meinen Eltern und meiner Familie besonders danken, die mich sowohl während der Erstellung dieser Arbeit als auch auf meinem bisherigen Lebensweg jederzeit unterstützt haben.

München, im Januar 2014

Marius Tremel

Inhaltsübersicht

A. Einführung	21
B. Die Entwicklung der Kapitalertragsbesteuerung hin zur Abgeltungsteuer	24
C. Gesetzliche Ausgestaltung der Abgeltungsteuer	30
D. Das objektive Nettoprinzip	70
E. Pauschalierungen und Typisierungen	86
F. Einführung einer Abgeltungsteuer	99
G. Verfassungswidrigkeit der Bruttobesteuerung	117
H. Verstoß gegen Freiheitsgrundrechte	153
I. Eine verfassungskonforme Alternative	169
J. Ergebnisse der Arbeit	191
K. Ausblick	202
Literaturverzeichnis	203
Sachverzeichnis	220

Inhaltsverzeichnis

A. Einführung	21
B. Die Entwicklung der Kapitalertragsbesteuerung hin zur Abgeltungsteuer	24
I. Das Zinsurteil vom 27. Juni 1991	25
1. Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts	25
2. Änderungen durch den Gesetzgeber	27
II. Das „Tipke-Urteil“ vom 09. März 2004	27
1. Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts	27
2. Änderungen durch den Gesetzgeber	28
C. Gesetzliche Ausgestaltung der Abgeltungsteuer	30
I. Konzeption	30
1. Kapitalanlagen im Privatvermögen	31
2. Kapitalanlagen im Betriebsvermögen	31
II. Anwendungsbereiche	31
1. Einkünfte aus Kapitalvermögen	32
a) Beteiligungsbezüge von Körperschaften sowie entsprechende Veräußerungsgewinne	32
b) Stille Beteiligungen und partiarische Darlehen	35
aa) Einkünfte	35
bb) Verluste	36
c) Zinsen und Veräußerungsgewinne aus Grundpfandrechten	38
d) Lebens- und Rentenversicherungen	39
e) Leistungen von Körperschaften i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 3–5 KStG	41
f) Diskontbeträge aus Wechseln und Anweisungen	42
g) Termingeschäfte	43
h) Steuerbarkeit von Bezügen nach Auflösung und auf Grund einer Kapitalherabsetzung	44
i) Einnahmen aus Leistungen eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betriebs gewerblicher Art i. S. d. § 4 KStG mit eigener Rechtspersönlichkeit	45
j) Auffangtatbestand	45

2. Ausnahmen	47
a) Einander nahe stehende Personen (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 lit. a) EStG	47
b) Gesellschafterfremdfinanzierung (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 lit. b) EStG	48
c) Back-to-Back-Finanzierung (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 lit. c) EStG	49
d) § 32d Abs. 2 Nr. 2 EStG	49
e) § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG	50
f) § 32d Abs. 6 EStG	50
g) § 20 Abs. 8 EStG	51
3. Zusammenfassung	51
III. Bemessungsgrundlage	51
1. Abzug von Werbungskosten	52
a) Abzugsbeschränkung des § 20 Abs. 9 EStG	52
b) Sparer-Pauschbetrag	54
c) Abzug der tatsächlich angefallenen Werbungskosten	54
2. Anwendung des Teileinkünfteverfahrens, § 3 Nr. 40 EStG	55
a) Steuerfreistellung	55
b) Betriebsausgabenabzug	57
3. Möglichkeit der Verlustverrechnung	57
4. Gestaltungsmöglichkeiten zum Werbungskostenabzug	59
a) Gezielte Herbeiführung einer Ausnahme nach § 32d Abs. 2 bzw. § 32d Abs. 4 EStG	59
b) Umqualifizierung in Betriebsvermögen	60
aa) Gründung einer Kapitalgesellschaft	60
bb) Gründung einer Personengesellschaft	62
cc) Transformation der Aufwendungen in im unmittelbaren sachlichen Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft stehende Aufwendungen	63
dd) Fondsanlage	63
ee) Lebensversicherung	64
IV. Steuererhebung	66
1. Abgeltungswirkung	66
2. Steuersatz	67
3. Veranlagung	68
a) Antragsveranlagung	68
b) Pflichtveranlagung	69
V. Zusammenfassendes Fazit zur gesetzlichen Ausgestaltung der Abgeltungsteuer	69

D. Das objektive Nettoprinzip	70
I. Herleitung	70
1. Art. 3 Abs. 1 GG	71
a) Verfassungsrang	72
b) Einfachgesetzliche Grundlage	73
c) Abwägung	74
2. Art. 14 Abs. 1 GG	78
3. Art. 12 Abs. 1 GG	81
4. Art. 106 GG	82
5. Art. 2 Abs. 1 GG	83
II. Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips	83
III. Auswirkungen auf die Bruttobesteuerung bei der Abgeltungsteuer	84
E. Pauschalierungen und Typisierungen	86
I. Typisierung durch den Gesetzgeber	87
II. Typisierung durch Verwaltungsvorschriften	89
III. Typisierende Betrachtungsweise	89
1. Formelle Typisierung	90
2. Materielle Typisierung	90
3. Zulässigkeit der typisierenden Betrachtungsweise	90
IV. Zulässigkeit von Typisierungen im Bereich der Abgeltungsteuer	91
1. Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	91
2. Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	95
3. Anforderungen an Typisierungen	96
F. Einführung einer Abgeltungsteuer	99
I. Verbesserung des Steuerstandorts Deutschland	100
II. Inflationsbereinigung	104
III. Vermeidung von Vollzugsdefiziten	105
IV. Vereinfachung	109
V. Zusammenfassung	114
G. Verfassungswidrigkeit der Bruttobesteuerung	117
I. Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip aufgrund der fehlenden Möglichkeit zum Werbungskostenabzug	117

1. Beeinträchtigung des objektiven Nettoprinzips	117
2. Rechtfertigung	118
a) Sparer-Pauschbetrag gemäß § 20 Abs. 9 EStG	119
aa) Zinsurteil und „Tipke-Urteil“	124
bb) Erfassung des realitätsgerechten Falles	125
(1) Anfall von Werbungskosten	125
(2) Höhe der Werbungskosten	126
b) Abgeltungsteuersatz	131
II. Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip aufgrund einer Begünstigung	138
1. Begünstigung	139
a) Sparer-Pauschbetrag	140
b) Abgeltungsteuersatz	142
c) Kumulation von Sparer-Freibetrag und Antragsveranlagung nach § 32d Abs. 6 EStG	145
2. Beeinträchtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips	147
3. Rechtfertigung	148
H. Verstoß gegen Freiheitsgrundrechte	153
I. Eigentumsfreiheit	153
II. Berufsfreiheit	158
III. Vereinigungsfreiheit	164
IV. Zusammenfassung	167
I. Eine verfassungskonforme Alternative	169
I. Problemstellung	169
1. Objektives Nettoprinzip	169
2. Freiheitsrechte	170
3. Zusammenfassung	170
II. Lösungsmöglichkeiten	171
1. Anhebung der Regelungen auf Verfassungsrang	171
2. Auflösung der Begünstigungskumulation	172
a) Abschaffung der Veranlagungsoption gemäß § 32d Abs. 6 EStG	172
b) Änderung bzw. Abschaffung des Sparer-Pauschbetrags	174
aa) Abschaffung des Sparer-Pauschbetrags	174
bb) Änderung des Sparer-Pauschbetrags	175

3. Verfassungskonformität der Alternativen	175
a) Art. 3 Abs. 1 GG	175
b) Freiheitsgrundrechte	180
c) Zusammenfassung	181
4. Verbesserung der Abzugsmöglichkeit für Werbungskosten	181
a) Veranlagungsoption	181
b) Abziehbarkeit der unmittelbar anfallenden Aufwendungen	183
aa) Art. 3 Abs. 1 GG	183
bb) Freiheitsrechte	185
c) Externer Werbungskostenausgleichsbetrag	185
aa) Ausgestaltung	186
bb) Verfassungsmäßigkeit der Ausgestaltung	188
(1) Art. 3 Abs. 1 GG	188
(2) Freiheitsrechte	189
cc) Zusammenfassung	189
5. Reformvorschlag	190
J. Ergebnisse der Arbeit	191
K. Ausblick	202
Literaturverzeichnis	203
Sachverzeichnis	220

Tabellen- und Abbildungsverzeichnis

Tabelle 1:	Steuerbelastung der Einkünfte aus Kapitalvermögen	56
Tabelle 2:	Belastungsvergleich: Abgeltungsteuer und Halbeinkünfteverfahren – Einkünfte aus Kapitalvermögen	103
Tabelle 3:	Belastungsvergleich Einkünfte aus Kapitalvermögen	135
Tabelle 4:	Einkünfte aus Kapitalvermögen – Vorbelastung von Dividenden im Privatvermögen	136
Tabelle 5:	Einkünfte aus Kapitalvermögen – Vorbelastung von Dividenden im Betriebsvermögen (Teileinkünfteverfahren)	137
Tabelle 6:	Durchschnittliche Zusammensetzung der Einkünfte aus Kapitalvermögen	141
Tabelle 7:	Jahreseinkommen Einkommensteuerpflichtiger mit positivem Gesamtbetrag der Einkünfte in Deutschland 2007	144
Tabelle 8:	Berechnungsbeispiel: Steuerberechnung nach der aktuellen Rechtslage . .	146
Tabelle 9:	Berechnungsbeispiel: Steuerberechnung bei Erfassung des realitätsgerechten Falles bei Berücksichtigung des Abgeltungsteuersatzes	147
Tabelle 10:	Berechnungsbeispiel: Fremdfinanzierte Kapitalanlagen	157
Abbildung 1:	Einnahmen aus Zinsen, Dividenden und Gewinne	129
Abbildung 2:	Grenzsteuersätze in Deutschland 2011/2012	143

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere Ansicht
a. a. O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
a. E.	am Ende
a. F.	alte Fassung
AG	Aktiengesellschaft
Alt.	Alternative
Amtsbl.	Amtsblatt
AO	Abgabenordnung
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts (Zeitschrift)
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BayVBl.	Bayerische Verwaltungsblätter, Zeitschrift für öffentliches Recht und öffentliche Verwaltung
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBEV	Beraterbrief Erben- und Vererben (Zeitschrift)
Bd.	Band
Bearb.	Bearbeiter
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, herausgegeben von den Mitgliedern des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
Bundesrats-Drucks.	Bundesrats-Drucksache
Bundestags-Drucks.	Bundestags-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Bundesverfassungsgerichtsentscheidungen; Entscheidungssammlung
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
CDU	Christlich-Demokratische Union
CSU	Christlich-Soziale Union
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
Diss.	Dissertation
DJT	Verhandlungen des Deutschen Juristentages

DNotZ	Deutsche Notar-Zeitschrift
DÖV	Die öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
DStjG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStR-Beihefter	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift) Beihefter
DStRE	DStR-Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DStR-KR	DStR-Kammerreport (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
ErbStB	Der Erbschaft-Steuer-Berater (Zeitschrift)
EstB	Der Ertrag-Steuer-Berater (Zeitschrift)
EstG	Einkommensteuergesetz
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUR	Euro
e. V.	eingetragener Verein
evtl.	eventuell/e
f./ff.	folgende/fortfolgende
FB	Der Finanz-Betrieb (Zeitschrift)
FDP	Freie Demokratische Partei
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	Die GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GmbH-StB	Der GmbH-Steuer-Berater (Zeitschrift)
Hdb.	Handbuch
HGB	Handelsgesetzbuch
h. M.	herrschende Meinung
Hs.	Halbsatz
i.H.v.	in Höhe von
insb.	insbesondere
insg.	insgesamt
InvStG	Investmentsteuergesetz
i. S. d.	im Sinne der/des
IStR	Zeitschrift für europäische und internationale Steuer- und Wirtschaftsberatung
IStR-LB	Zeitschrift für europäische und internationale Steuer- und Wirtschaftsberatung – Länderbericht
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
JStG	Jahressteuergesetz
jur.	juristisch/e
JZ	Juristenzeitung, Zeitschrift
Kap.	Kapitel
KG	Kommanditgesellschaft
KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)

KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStZ	Kommunale Steuer-Zeitschrift
LG	Landgericht
m. E.	meines Erachtens
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
n. F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
NZI	Neue Zeitschrift für Insolvenzrecht
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung
p. a.	per annum
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RGBl.	Reichsgesetzblatt
Rn.	Randnummer
S.	Seite
SAM	Steueranwaltsmagazin (Zeitschrift)
Slg.	Sammlung
sog.	sogenannte/er/es/em/en
SoLZ	Solidaritätszuschlag
SPD	Sozialdemokratische Partei Deutschlands
StÄndG	Steueränderungsgesetz
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StEntlG	Steuerentlastungsgesetz
SteuerStud	Steuer- und Studium (Zeitschrift)
str.	streitig
StSenkG	Steuersenkungsgesetz
StuB	Unternehmensteuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft, Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften (Zeitschrift)
StW	Die Steuer-Warte (Zeitschrift)
SZ	Süddeutsche Zeitung
u. a.	unter anderem
Urt.	Urteil
usw.	und so weiter
vgl.	vergleiche
Vorb.	Vorbemerkung
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
VZ	Veranlagungszeitraum (-räume)
z. B.	zum Beispiel
zit.	zitiert
zzgl.	zuzüglich

A. Einführung

Am 24. Mai 2007 beschloss der Deutsche Bundestag entsprechend der Beschlussempfehlung und des Berichts des Finanzausschusses¹ den von den Fraktionen der CDU/CSU und SPD sowie der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008². Besondere Bedeutung kommt dabei der neu eingeführten Abgeltungsteuer auf Einkünfte aus Kapitalvermögen mit Wirkung zum 01. Januar 2009 zu.³ Der Gesetzgeber verabschiedete sich damit von der synthetischen Einkommensteuer mit ihren sieben Einkunftsarten. Die Abgeltungsteuer lässt eine Schedule für die Einkünfte aus Kapitalvermögen entstehen, in der die Einkünfte einem pauschalen Steuersatz von 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer unterworfen werden.

Mit Schlagzeilen wie „Für Anleger ist die Einführung der Abgeltungsteuer zum 1. Januar 2009 eine schlechte Nachricht“⁴ oder „vier Monate haben Kapitalanleger noch Zeit, der schärfsten Wertzuwachsbesteuerung in ganz Europa zu entkommen“⁵ schürte die Fachpresse in Zusammenhang mit der Einführung der Abgeltungsteuer Ängste in der Bevölkerung. Ein Großteil der Kapitalanleger war sich zwar im Klaren über eine pauschale 25%ige Steuer auf Kapitaleinkommen, weit mehr als ein Drittel war sich aber wenige Monate vor Einführung nicht über die Folgen bewusst.⁶

Obwohl damit in erster Linie private Kapitalanleger betroffen sind, wurde die Neuregelung im Rahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes getroffen, um ein Gesamtpaket hinsichtlich der Besteuerung der Kapitalerträge schnüren zu können.⁷ Ausschlaggebend war dazu die Überlegung, eine moderate Gesamtsteuerbelastung von Kapitalerträgen zu erreichen, die von Kapitalgesellschaften ausgeschüttet werden und in das Privatvermögen der Anleger fließen. Durch die kumulative Anpassung des Körperschaftsteuersatzes sollte dies erreicht werden.

¹ Bundestags-Drucks. 16/5452 und 16/5491.

² Bundestags-Drucks. 16/4841 und 16/5377.

³ Die Entlastungswirkung der Abgeltungsteuer beträgt nach Schätzungen € 1,295 Mrd., vgl. J. Lang, in: Tipke/Lang, § 9, Rn. 492 (insbesondere Fn. 72).

⁴ Financial Times Deutschland (FTD), Nr. 179/37 vom 12.09.2008, S. A3.

⁵ Capital (Investor), Nr. 23 vom 01.09.2008, S. 4.

⁶ Financial Times Deutschland (FTD), Nr. 174/36 vom 05.09.2008, S. 27.

⁷ Kritische Stimmen gehen davon aus, dass sich die Bankenlobby für die Einführung der Abgeltungsteuer im Rahmen der Unternehmensteuerreform Roland Koch (ehemaliger Ministerpräsident von Hessen) zu Nutze gemacht hat, um die Attraktivität des Finanzplatzes Deutschland zu steigern und zur Vereinfachung beizutragen, vgl. J. Lang, in: Tipke/Lang, § 9, Rn. 492.

Dem Gesetzesentwurf entsprechend waren es folgende Ziele, die mit der Einführung der Abgeltungsteuer auf Kapitalerträge u. a. verfolgt wurden:⁸ Zum einen sollte der Steuerstandort Deutschland verbessert werden.⁹ Die Verlagerung von Kapital sowohl auf betrieblicher als auch privater Ebene in das günstig besteuerte Ausland sollte verringert werden, indem ein günstiger Abgeltungsteuersatz eingeführt wurde. Darüber hinaus sollte eine Belastungsneutralität der unterschiedlichen Rechtsformen geschaffen werden.¹⁰ Durch den niedrigen Abgeltungsteuersatz war beabsichtigt, die Vorbelastung von Dividenden mit der Körperschaftsteuer auf Unternehmensebene im Ausschüttungsfall zu berücksichtigen. Im Vergleich zu Personengesellschaften sollte eine rechtsformneutrale Besteuerung geschaffen werden. Zudem sollten Vollzugsdefizite verringert werden, so dass den Gerechtigkeitsempfindungen innerhalb der Gesellschaft Genüge getan wird. Wie bereits vom Bundesverfassungsgericht im „Tipke-Urteil“¹¹ und im Zinsurteil¹² festgestellt, war dies ein Problem im Zusammenhang mit der Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen bzw. der privaten Veräußerungsgewinne. Abschließend waren die Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens sowie die Steigerung der Anonymität der Anleger beabsichtigt.¹³ Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass eine Veranlagung der Einkünfte aus Kapitalvermögen regelmäßig nicht mehr vorgenommen werden muss, war eine Vereinfachung – zumindest für den Steuerpflichtigen, nicht zwingend jedoch für die Kreditinstitute – zu erwarten. Darüber hinaus sollte die Rechtssicherheit und Akzeptanz der Besteuerung gesteigert werden, indem beispielsweise der Kontenabruf nur mehr in den enumerativ in § 93 Abs. 7, 8 AO aufgelisteten Fällen möglich ist. Zudem sollte das inländische Steueraufkommen aufrechterhalten werden sowie die Inflation im Rahmen der Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen berücksichtigt werden¹⁴. Ob diese Ziele vollumfänglich erreicht werden konnten, kann mittlerweile wohl beantwortet werden. Nachdem die ersten Veranlagungen durch die Finanzverwaltung durchgeführt wurden, muss diese Frage nicht mehr nur theoretisch geklärt werden.

Um diese Ziele zu erreichen, wurden einige steuersystematische Opfer erbracht, die in der Literatur sogar als „*exorbitant hoher Preis*“¹⁵ bezeichnet werden. Wie schon genannt, verabschiedete sich der Gesetzgeber vom Prinzip der synthetischen

⁸ Bundestags-Drs. 16/4841, S. 1.

⁹ Bundesrats-Drs. 220/07, S. 53.

¹⁰ Bundesrats-Drs. 220/07, S. 54.

¹¹ BVerfG, Urteil vom 09.03.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 ff.

¹² BVerfG, Urteil vom 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 ff.

¹³ Bundesrats-Drs. 220/07, S. 57.

¹⁴ Das Bundesverfassungsgericht geht davon aus, dass die Anwendung des Nominalwertprinzips gerechtfertigt ist. Insbesondere ergibt sich kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG und Art. 14 GG, da Praktikabilitätsabwägungen und die entstehenden Auswirkungen auf das Wirtschaftssystem entgegenstehen. Der Gesetzgeber halte sich im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit auf. Vgl. dazu BVerfG, Beschluss vom 19.12.1978 – 1 BvR 335/76, BVerfGE 50, 57 ff. mit kritischer Anmerkung K. Vogel, NJW 1979, 1151 (1158 ff.).

¹⁵ R. Eckhoff, FR 2007, 989 (998).

Einkommensteuer. Die Kapitaleinkünfte werden in einer Schedule zusammengefasst. Im Zuge dieser Abtrennung wurden für die der Abgeltungsteuer unterliegenden Einkünfte eine Bruttobesteuerung sowie eine Verlustausgleichsbeschränkung eingeführt, wobei eine Verlustausgleichsbeschränkung auch schon vor Einführung der Abgeltungsteuer im Rahmen der privaten Veräußerungsgeschäfte für Einkünfte aus Aktienverkäufen in § 23 Abs. 3 Satz 8, 9 EStG a. F. bestand.¹⁶

Bedeutender ist jedoch die Einführung der Bruttobesteuerung. In § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG wurde explizit der Abzug der tatsächlich angefallenen Werbungskosten, die den Sparer-Pauschbetrag von € 801,- übersteigen, ausgeschlossen. Dementsprechend wird für alle Einkünfte aus Kapitalvermögen, die der Abgeltungsteuer unterliegen, der individuelle Werbungskostenabzug ausgeschlossen. In erster Linie gerechtfertigt durch den notwendigen Vereinfachungseffekt ergeben sich dennoch verfassungsrechtliche Bedenken. Das objektive Nettoprinzip, dessen Verfassungsrang vom Bundesverfassungsgericht offen gelassen wird,¹⁷ wird beeinträchtigt. Die Bruttobesteuerung stellt ein Novum im deutschen Einkommensteuerrecht dar und berührt die grundlegende Systematik. Die im Zusammenhang damit entstehenden Fragen sollen daher den Kern der nachfolgenden Bearbeitung bilden. Neben der Darstellung der Entwicklung der Kapitaleinkünftebesteuerung und der korrespondierenden Gerichtsentscheidungen erfolgt eine Erläuterung der derzeitigen gesetzlichen Ausgestaltung der Abgeltungsteuer in Bezug auf die Bruttobesteuerung. Daran schließt sich eine Auseinandersetzung mit den verfassungsrechtlichen Bedenken an. Nach Klärung der Herleitung des objektiven Nettoprinzips sowie der Voraussetzungen für Typisierungen und Pauschalierungen wird unter Verwendung der gewonnenen Erkenntnisse eine konkrete Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Bruttobesteuerung durchgeführt. Nach Beantwortung der Fragen, ob die Bruttobesteuerung gerechtfertigt werden kann oder ob eine Abgeltungsteuer zwingend damit verbunden sein muss, werden Möglichkeiten für eine verfassungskonforme Alternative aufgezeigt.

¹⁶ Der Bundesfinanzhof erklärte die Verlustausgleichsbeschränkungen jedoch für verfassungsgemäß, vgl. BFH, Urteil vom 18.10.2006 – IX R 28/05, BStBl. II 2007, 259 ff.; Ob die Verfassungsmäßigkeit auch nach Einführung der Abgeltungsteuer noch so einfach bejaht werden könnte, wie es der Bundesfinanzhof machte, muss m. E. verneint werden. Entscheidend war insoweit die Dispositionsmöglichkeit des Steuerpflichtigen aufgrund der einjährigen Spekulationsfrist. Der Verweis auf die Besonderheit, dass die Ausnutzung der Spekulationsfrist durch den Aktienanleger ansonsten eine Benachteiligung derjenigen Personen bedeuten würde, die keine Einkünfte aus Kapitalvermögen haben, ist zumindest nicht mehr möglich. Mit der Einführung der Abgeltungsteuer gibt es keine Spekulationsfrist mehr.

¹⁷ Aktuell u. a. BVerfG, Beschluss vom 06.07.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 (279 f.); zur Darstellung siehe Kapitel D.