

Steuerrecht

Bearbeitet von

Prof. Dr. Dieter Birk, Prof. Dr. Marc Desens, Prof. Dr. Henning Tappe

20., völlig neu bearbeitete Auflage 2017. Buch. XXXII, 517 S. Softcover

ISBN 978 3 8114 4513 0

Format (B x L): 16,5 x 23,5 cm

[Steuern > Steuerrecht allgemein, Gesamtdarstellungen](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

IV. Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 19 EStG)

753 Arbeitnehmer erzielen gem. § 19 EStG Einkünfte aus *nichtselbstständiger Arbeit*. Zu den Einkünften gehören gem. § 19 Abs. 1 Satz 1

- Nr 1 EStG: Gehälter, Löhne, Gratifikationen, Tantiemen und andere Bezüge und Vorteile für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst;
- Nr 1a EStG: Zuwendungen des Arbeitgebers an seinen Arbeitnehmer im Rahmen von Betriebsveranstaltungen (ab 110 €);
- Nr 2 EStG: Wartegelder, Ruhegelder, Witwen- und Waisengelder und andere Bezüge und Vorteile aus *früheren* Dienstleistungen, und zwar gem. § 24 Nr 2 EStG auch dann, wenn sie dem Rechtsnachfolger zufließen;
- Nr 3 EStG: bestimmte Zuwendungen des Arbeitgebers iRd betrieblichen Altersvorsorge.

754 Die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit werden durch Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt und unterliegen gem. §§ 38 ff EStG dem **Lohnsteuerabzugsverfahren** als besonderer Form der Erhebung der Einkommensteuer.

1. Arbeitnehmer

755 Der *steuerrechtliche* Arbeitnehmerbegriff (vgl. § 1 LStDV) hat eine eigenständige Natur und deckt sich nicht immer mit dem arbeits- oder sozialrechtlichen Arbeitnehmerbegriff. Maßgeblich im Steuerrecht ist das Beziehen von Arbeitslohn aus einem zumindest faktisch¹²⁶ durchgeführten Dienstverhältnis (§ 611 BGB), aus dem der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitsleistung schuldet (§ 1 Abs. 2 Satz 1 LStDV), unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder in dessen geschäftlichen Organismus weisungsabhängig eingebunden ist (vgl. § 1 Abs. 2 Satz 2 LStDV). Das ist aber nicht als eine abschließende Definition zu verstehen. Entscheidend ist stets eine Bewertung des jeweiligen Einzelfalls am Gesamtbild der Verhältnisse („**offener Typusbegriff**“)¹²⁷.

756 Ein **Gesellschafter-Geschäftsführer** einer GmbH kann steuerrechtlich Arbeitnehmer der GmbH sein, wenn er einen festen Anstellungsvertrag hat, seine ganze Arbeitskraft schuldet und die Vergütung im Wesentlichen *nicht* vom wirtschaftlichen Erfolg der GmbH abhängt. Auch ein **AStA-Vorsitzender**, der eine monatliche Aufwandsentschädigung erhält, kann Arbeitnehmer sein, da er für die verfasste Studentenschaft tätig ist, Beschlüsse des Studentenparlaments zu vollziehen hat und in den Organismus der Studentenvertretung eingegliedert ist¹²⁸. Ein **Fernfahrer** ist steuerrechtlich Arbeitnehmer, wenn er zu einem vereinbarten Stundensatz Transporte in unternehmenseigenen LKWs durchführt, selbst wenn er keinen Anspruch auf Urlaub oder Bezahlung im Krankheitsfall hat¹²⁹. Als Arbeitnehmerinnen wurden auch *Prostituierende* angesehen, die in einem „Club“ arbeiten, obwohl sie keinen festen Arbeitsplatz hatten und kein Grundgehalt bezogen, da sie fest in die Organisation des Clubbetriebs eingebunden waren

126 FG Köln, 6 K 2745/10, EFG 2014, 843.

127 Grundlegend BFH, VI R 150/82 ua, BStBl II 1985, 661 (Werbedamen); BFH, VI R 5/06, BStBl II 2009, 931 (Fotomodelle bei der Produktion von Werbefilmen).

128 BFH, VI R 51/05, BStBl II 2008, 981.

129 FG Münster, 15 K 4362/95 U, EFG 1999, 1046.

und der Personalhoheit des Clubinhabers unterlagen¹³⁰. Auch sog. Telefoninterviewer sind regelmäßig nichtselbstständig tätig¹³¹.

Besonderheiten gelten für **Arbeitsverträge unter Ehegatten und nahen Angehörigen** (Rn 325 ff). Hier müssen die Arbeitsverträge zivilrechtlich wirksam sein, tatsächlich durchgeführt werden und dem entsprechen, was unter fremden Dritten üblich ist (Fremdvergleich). Entgegen § 19 Abs. 1 Satz 2 EStG muss sich aus dem Arbeitsvertrag daher insoweit ein Rechtsanspruch auf Arbeitslohn ergeben. Liegen diese Voraussetzungen vor, kann etwa auch eine Zahnarztfrau, die als Arzthelferin mit freier Zeiteinteilung die Büroaufgaben ihres Mannes erledigt, Lohneinkünfte erzielen¹³².

757

2. Arbeitslohn

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)¹³³. 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).

758

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 **ersparnte Aufwendungen**, durch die der Arbeitnehmer wirtschaftlich bereichert wird.

759

Beispiele: Arbeitslohn ist

- ein zinsverbilligtes Darlehen, das der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer gewährt bis zur Differenz des üblichen Marktzinses¹³⁴,
- die kostenlose Nutzung eines Betriebskindergartens iHd ersparten Aufwendungen¹³⁵ (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-PKW¹³⁶,
- eine Bahncard 100 für Bahnangestellte unabhängig von der tatsächlichen privaten Nutzung¹³⁷ (zur Bewertung Rn 1031 ff),
- die Einräumung von *Werksrabatten* für Angestellte der Autoindustrie¹³⁸ (zur Bewertung Rn 1031 ff),

130 FG München, 8 K 849/05, EFG 2008, 687.

131 BFH, VI R 11/07, BStBl II 2008, 933.

132 FG Rh.-Pf., 6 K 2294/11, EFG 2014, 538.

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

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

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

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

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

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

- die Einräumung von (verbilligten) Aktien¹³⁹, Aktienoptionsrechten¹⁴⁰ oder von Genusstrechten¹⁴¹ (zum Zuflusszeitpunkt Rn 967 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 ansehen muss“¹⁴². Sie sind es aber nicht, wenn der Dritte die Zuwendung aus einem *eigenwirtschaftlichen Interesse* gewährt¹⁴³.
- 761 Die von Dritten zugewandten Vorteile müssen nicht notwendigerweise in Geld bestehen. Es kann sich auch um sonstige Vergünstigungen handeln¹⁴⁴, 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 EStG¹⁴⁵, jedoch wird nicht jede von einem Dritten erbrachte Leistung als Trinkgeld nach § 3 Nr 51 EStG steuerfrei gestellt¹⁴⁶.
- 762 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 sind¹⁴⁷.

3. Werbungskosten

- 763 Arbeitslohn abzgl. *Werbungskosten* bilden als Überschuss der Einnahmen über die *Werbungskosten* die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr 2 EStG.
- 764 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 1034 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)¹⁴⁸. Die Pauschale beträgt 0,30 € pro Entfernungs-

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

140 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.

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

142 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.

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

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

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

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

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

148 Hierzu BMF v. 31.10.2013, BStBl I 2013, 1376.

kilometer (nur ein Weg) und hat Abgeltungswirkung für *sämtliche* wegebezogenen Aufwendungen (§ 9 Abs. 2 Satz 1 EStG)¹⁴⁹. 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 Betriebstätte (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr 6 EStG).

- 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 EStG¹⁵⁰) 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* Wegstreckenschädigungen 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.

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]). Eine Ausnahme gilt, wenn für die berufliche oder betriebliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht (zB bei Lehrern)¹⁵¹. Dann können Aufwendungen bis zur *personenbezogenen* Höchstgrenze von 1250 €¹⁵² jährlich geltend gemacht werden (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr 6b Satz 2 EStG)¹⁵³. Darüber hinaus ist ein voller Abzug möglich, wenn das Arbeitszimmer den *Mittelpunkt* der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung darstellt¹⁵⁴. Aus dem Zweck des Abzugsverbots ergibt sich,

765

¹⁴⁹ BFH, VI R 29/13, BStBl II 2014, 849 (auch Reparaturkosten); VI R 4/15, BStBl II 2017, 228 (verfassungsgemäß).

¹⁵⁰ BMF v. 24.10.2014, BStBl I 2014, 1412; v. 14.12.2016, BStBl I 2016, 1438 (Ausland).

¹⁵¹ BFH, III R 9/16, DSIR 2017, 839 zum „anderen Arbeitsplatz“.

¹⁵² BFH, VI R 53/12, BFHE 256, 143; VI R 86/13, BFHE 256, 150.

¹⁵³ Weitere Einschränkungen wären verfassungswidrig, s. BVerfG, 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268.

¹⁵⁴ BFH, VI B 134/12, BFH/NV 2013, 558 (bei Hochschullehrern stets die Universität).

dass Aufwendungen für gemischt (also auch wesentlich privat) genutzte Arbeitszimmer nicht abziehbar sind¹⁵⁵, das gilt auch für Nebenräume (zB Küche, Bad, Flur)¹⁵⁶.

- 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)¹⁵⁷. Insoweit kommt allein ein (nachteiliger) Abzug als Sonderausgaben in Betracht (§ 10 Abs. 1 Nr 7 EStG, Rn 1070). 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 981) oder Werbungskosten (Rn 1041).
- 767** 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 Beruf¹⁵⁸. Auch Kosten für eine *Promotion*, die den Abschluss eines Erststudiums voraussetzt, sind beruflich oder betrieblich veranlasste Aufwendungen¹⁵⁹. UE sind auch Aufwendungen für studienbegleitende Praktika, die nicht notwendiger Bestandteil eines Erststudiums sind, voll abziehbar¹⁶⁰.
- 768** Weil das Tatbestandsmerkmal „Erstausbildung“ nach der Rspr des BFH zunächst eher weit ausgelegt wurde (erstmalige Berufsausbildung setze weder bestimmte Ausbildungsdauer noch formale Abschlussprüfung voraus¹⁶¹), 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).
- 769** 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 1054).

V. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG)

- 770** **Fall 34:** P erzielt im Jahr 01 Zinseinnahmen auf ihr Sparbuch iHv 801 €. Muss sie hierfür Steuern zahlen? **Rn 787**

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**

¹⁵⁵ BFH, GrS 1/14, BStBl II 2016, 265; zur Rechtsentwicklung *Heger*, DB 2016, 249.

¹⁵⁶ BFH, X R 26/13, BStBl II 2016, 611; III R 62/11, BStBl II 2017, 163.

¹⁵⁷ 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.

¹⁵⁸ BFH, VI R 25/67, BStBl III 1967, 778 (auch Habilitationskosten).

¹⁵⁹ BFH, VI R 96/01, BStBl II 2004, 891.

¹⁶⁰ IErg auch zur alten Rechtslage (vor 2004) BFH, VI R 62/03, BFH/NV 2007, 1291.

¹⁶¹ BFH, VI R 6/12, BStBl II 2015, 180; vgl aber BMF, BStBl I 2010, 721.

§ 20 EStG regelt die Einkünfte aus Kapitalvermögen. Deren Behandlung unterscheidet sich seit 2009 grundlegend von der anderer Einkünfte durch ihre Ausgestaltung als **Abgeltungsteuer**¹⁶². 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 gewährt, wenn er günstiger ist als der einheitliche Steuersatz (§ 32d Abs. 6 EStG). Zudem wird das objektive Nettoprinzip (Rn 598) durchbrochen, weil der Werbungskostenabzug durch einen Sparer-Pauschbetrag ersetzt wird (§ 20 Abs. 9 Satz 1 EStG, Rn 782 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 politisch wie verfassungsrechtlich zweifelhaft geworden ist¹⁶³. Nach wie vor dient die Abgeltungsteuer aber der Vereinfachung.

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 845 ff, 960 ff) – vollständig steuerverstrickt¹⁶⁴. 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).

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

§ 20 EStG umfasst vor allem drei Gruppen der Einkünfteerzielung:

- *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),

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

163 Zur verfassungsrechtlichen Problematik *Eckhoff*, FR 2007, 989 (996); *Englisch*, StuW 2007, 221; *Musil*, FR 2010, 149; *Desens*, DStJG 37 (2014), 95 (106 f) mwN; zu den Belastungswirkungen *Cropp*, FR 2015, 878; vgl *Körner*, DB 2015, 397 (Alternativkonzept).

164 AA *Mathäus*, FR 2016, 888 für Darlehensverluste.

771

772

773

774

§ 5 Einkommensteuerrecht

- *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 („Finanzinnovationen“).

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

- 775 § 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.
- 776 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 1256 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.
- 777 Das Teileinkünfteverfahren (Rn 1307) des § 3 Nr 40 lit. d EStG findet auf Einkünfte aus Kapitalvermögen grundsätzlich keine Anwendung (zur Ausnahme Rn 784), es setzt vielmehr Gewinneinkünfte voraus (§ 3 Nr 40 Satz 2, § 20 Abs. 8 EStG, Rn 773).

778 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 %.

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

- 779 § 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.
- 780 Unter die Norm fallen zB Verzugszinsen, Prozesszinsen, Erstattungszinsen nach § 233a AO¹⁶⁵ (Rn 285) sowie Zinsen aus Sparguthaben, Anleihen, Schuldverschreibungen und Darlehen.

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