

Schriften zum Steuerrecht

Band 192

**Untergang von Wirtschaftsgütern
des Privatvermögens als
Veräußerungsverlust**

Von

Dominik Hübsch



Duncker & Humblot · Berlin

DOMINIK HÜBSCH

Untergang von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens
als Veräußerungsverlust

Schriften zum Steuerrecht

Band 192

Untergang von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens als Veräußerungsverlust

Von

Dominik Hübsch



Duncker & Humblot · Berlin

Die Juristische Fakultät der Universität Passau
hat diese Arbeit im Jahr 2023 als Dissertation angenommen.

Veröffentlicht mit finanzieller Unterstützung der Universität Passau.

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

© 2024 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: TextFormA(r)t, Daniela Weiland, Göttingen
Druck: CPI books GmbH, Leck
Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 978-3-428-19019-5 (Print)
ISBN 978-3-428-59019-3 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

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

Meiner Familie

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2022/2023 von der Juristischen Fakultät der Universität Passau als Dissertation angenommen. Sie entstand während meiner Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Staats- und Verwaltungsrecht, insbesondere Finanz- und Steuerrecht.

Mein besonderer Dank gilt zunächst meinem Doktorvater, Herrn Professor Dr. Rainer Wernsmann. Ihm danke ich nicht nur für die Unterstützung während der Entstehung der Arbeit, sondern auch für die wunderbare Zeit als studentische Hilfskraft und als wissenschaftlicher Mitarbeiter an seinem Lehrstuhl. Er hat zudem das Thema der Untersuchung angeregt, dessen Bearbeitung mir stets große Freude bereitet hat. Herrn Professor Dr. Meinhard Schröder danke ich sehr für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Die Veröffentlichung der Arbeit wurde durch großzügige Druckkostenzuschüsse der Johanna und Fritz Buch Gedächtnis-Stiftung und der Universität Passau unterstützt. Auch hierfür möchte ich an dieser Stelle danken.

Besonderer Dank gebührt meiner Freundin Marina Preiß, die während der Erstellung der Arbeit stets an meiner Seite stand und mir den Rücken gestärkt hat, sowie meinen Freunden Florian Berger und Konstantin Lainer, mit denen ich eine großartige gemeinsame Zeit als Mitarbeiter an der Universität Passau verbracht habe.

Schließlich möchte ich von ganzem Herzen meiner Mutter Tanya Hübsch, meinem Vater Hannes Hübsch und meiner Schwester Amelie Hübsch danken, die mich auf meinem Lebensweg stets bedingungslos unterstützt haben. Ihnen widme ich diese Arbeit.

Passau, im August 2023

Dominik Hübsch

Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung	15
I. Problemstellung	15
II. Gang der Untersuchung	16
B. Die steuerliche Erfassung von Wertveränderungen des Vermögens	18
I. Steuertheoretische Grundlagen	19
1. Quellentheorie	19
2. Reinvermögenszugangstheorie	20
3. Zusammenfassung	21
II. Rechtshistorische Entwicklung	22
1. Preußisches Einkommensteuergesetz 1851	22
2. Preußisches Einkommensteuergesetz 1891	23
3. Einkommensteuergesetz 1920	25
a) Die ursprüngliche Fassung vom 29.3.1920	25
b) Änderungsgesetz vom 24.3.1921	28
4. Einkommensteuergesetz 1925	29
a) Gewinneinkünfte, § 7 Abs. 2 Nr. 1 EStG 1925	30
b) Überschusseinkünfte, § 7 Abs. 2 Nr. 2 EStG 1925	31
c) Dualismus der Einkunftsarten	32
5. Einkommensteuergesetz 1934	34
6. Zusammenfassung	34
III. Das geltende Einkommensteuergesetz	35
1. Gewinneinkünfte, § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG	36
a) Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG	36
aa) Wertminderungen	37
bb) Wertsteigerungen	38
b) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG	39
c) Zusammenfassung	41
2. Überschusseinkünfte, § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG	42
a) Veräußerungsgewinne und -verluste, §§ 17, 20 Abs. 2, 23 EStG	42

b) Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG	44
aa) Rechtsdogmatische Einordnung	45
bb) Untergang von Wirtschaftsgütern als Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i. V. m. § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG	46
c) Zusammenfassung	49
3. Zusammenfassung zum geltenden Einkommensteuergesetz	49
C. Steuerbarer Verlust infolge Untergangs von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens	51
I. Der Veräußerungstatbestand des § 17 EStG	51
1. Rechtshistorische Entwicklung	52
a) Der Veräußerungstatbestand des § 30 Abs. 3 EStG 1925	52
b) Der Veräußerungstatbestand des § 17 EStG 1934	52
c) Steueränderungsgesetz 1965	53
d) Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 und Steuersenkungsgesetz	54
e) Unternehmensteuerreformgesetz 2008	54
2. Die Tatbestände des geltenden § 17 EStG	55
a) Grundtatbestand der Veräußerung	56
b) Veräußerungsgleiche Tatbestände	59
aa) Kapitalherabsetzung mit Kapitalrückzahlung	59
bb) Auflösung einer Kapitalgesellschaft	60
3. Entstehung, Ermittlung und Verrechnung von Auflösungsverlusten	62
a) Entstehung von Auflösungsverlusten	62
b) Ermittlung von Auflösungsverlusten	64
c) Verrechnung von Auflösungsverlusten	64
4. Beispiel	65
5. Fazit	66
II. Der Veräußerungstatbestand des § 20 Abs. 2 EStG	67
1. Rechtshistorische Entwicklung	68
a) Einkünfte aus Kapitalvermögen vor der Unternehmensteuerreform 2008	68
b) Einkünfte aus Kapitalvermögen nach der Unternehmensteuerreform 2008	70
2. Die Tatbestände des geltenden § 20 Abs. 2 EStG	70
a) Grundtatbestand der Veräußerung	71
b) Veräußerungsgleiche Tatbestände	76
aa) Rückzahlung	76
bb) Einlösung	81

cc) Verdeckte Einlage	83
dd) Abtretung	84
c) Ergebnis	86
3. Analoge Anwendung von § 20 Abs. 2 EStG	86
a) Regelungslücke	86
aa) Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen?	86
(1) Aufwendung	87
(a) Definition der Aufwendung	88
(b) Gut in Geld oder Geldeswert	88
(c) Güterabfluss	89
(d) Zwischenergebnis	90
(2) Veranlassungszusammenhang	91
(a) Der veranlassungsorientierte Werbungskostenbegriff	91
(b) Grenzen des Veranlassungsprinzips	92
(3) Zwischenergebnis	96
bb) Ergebnis	96
b) Planwidrigkeit der Regelungslücke	96
aa) Anfängliche Planwidrigkeit	97
(1) Grammatische Auslegung	98
(2) Systematische Auslegung	99
(3) Historische Auslegung	102
(a) Unternehmensteuerreformgesetz 2008	102
(b) Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften	105
(4) Verfassungskonforme Analogie?	107
(5) Zwischenergebnis	109
bb) Nachträgliche Planwidrigkeit	110
cc) Zwischenergebnis	111
c) Vergleichbare Interessenlage	112
aa) Teleologische Auslegung	112
bb) Übereinstimmung in den für die rechtliche Bewertung maßgebenden Aspekten	113
cc) Zwischenergebnis	114
d) Ergebnis	114
4. Entstehung, Ermittlung und Verrechnung von Verlusten	115
a) Entstehung des Verlusts aus dem Untergang von Kapitalanlagen	115
aa) Kapitalforderungen	115
bb) Kapitalgesellschaftsanteile	116

b) Ermittlung des Verlusts aus dem Untergang von Kapitalanlagen	117
c) Verrechnung des Verlusts aus dem Untergang von Kapitalanlagen	118
5. Beispiel	119
6. Fazit	120
III. Der Veräußerungstatbestand des § 23 EStG	120
1. Rechtshistorische Entwicklung	121
a) Der Veräußerungstatbestand des § 12 Abs. 2 lit. d PrEStG 1891	122
b) Der Veräußerungstatbestand des § 11 Nr. 5 EStG 1920	122
c) Der Veräußerungstatbestand der §§ 41 Abs. 1 Nr. 1, 42 EStG 1925	124
d) Der Veräußerungstatbestand des § 23 EStG 1934	124
e) Steuerneuordnungsgesetz 1954 und Steueränderungsgesetz 1960	125
f) Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002	126
g) Steuerbereinigungsgesetz 1999	126
h) Unternehmensteuerreformgesetz 2008	127
2. Die Tatbestände des geltenden § 23 EStG	127
a) Grundtatbestand des privaten Veräußerungsgeschäfts	127
b) Veräußerungsgleiche Tatbestände	129
c) Ergebnis	131
3. Analoge Anwendung von § 23 EStG	131
a) Regelungslücke	131
b) Planwidrigkeit der Regelungslücke	132
aa) Grammatische Auslegung	132
bb) Systematische Auslegung	133
cc) Historische Auslegung	136
dd) Zwischenergebnis	138
c) Vergleichbare Interessenlage	138
aa) Teleologische Auslegung	138
bb) Übereinstimmung in den für die rechtliche Bewertung maßgebenden Aspekten	139
cc) Zwischenergebnis	140
d) Ergebnis	140
4. Entstehung, Ermittlung und Verrechnung von Verlusten	141
a) Entstehung des Verlusts aus dem Untergang von Wirtschaftsgütern	141
b) Ermittlung des Verlusts aus dem Untergang von Wirtschaftsgütern	141
c) Verrechnung des Verlusts aus dem Untergang von Wirtschaftsgütern	142
5. Beispiel	143
6. Fazit	144

D. Zusammenfassung	146
I. Zur steuerlichen Erfassung von Wertveränderungen des Vermögens	146
II. Zum Veräußerungstatbestand des § 17 EStG	147
III. Zum Veräußerungstatbestand des § 20 Abs. 2 EStG	148
IV. Zum Veräußerungstatbestand des § 23 EStG	151
Literaturverzeichnis	154
Sachverzeichnis	162

A. Einleitung

I. Problemstellung

Das Einkommensteuergesetz enthält drei Normen, die Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens der Besteuerung unterwerfen. § 17 EStG¹ erfasst Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft zu mindestens 1 Prozent beteiligt war. § 20 Abs. 2 erfasst Veräußerungsgewinne bei Kapitalanlagen, deren Erträge § 20 Abs. 1 unterfallen, insbesondere bei Anteilen an Kapitalgesellschaften (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1) und Kapitalforderungen (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7). Soweit sowohl die Voraussetzungen von § 17 als auch von § 20 Abs. 2 vorliegen, hat § 17 Vorrang, § 20 Abs. 8 Satz 1. Nach § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 sind Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) und anderen Wirtschaftsgütern (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) steuerbar, wenn bestimmte Veräußerungsfristen nicht überschritten werden. Bei Wirtschaftsgütern i. S. d. § 23 werden Veräußerungsgewinne auch erfasst, wenn die Veräußerung vor dem Erwerb erfolgt (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3). § 23 ist gegenüber § 17 und § 20 Abs. 2 subsidiär, § 23 Abs. 2.

§ 17 Abs. 2 Satz 6, § 20 Abs. 6 Satz 4 und § 23 Abs. 3 Satz 7, 8 bestätigen, dass auch Verluste aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens einkommensteuerrechtlich bedeutsam sind. Erwirbt etwa ein Steuerpflichtiger für 1.000 Euro eine Aktie, die er im Privatvermögen hält, und veräußert er diese vor einer drohenden Insolvenz der Aktiengesellschaft für lediglich 1 Euro, erleidet er einen steuerbaren Veräußerungsverlust i. H. v. 999 Euro, § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 1.² Diesen Verlust kann der Steuerpflichtige in den Grenzen von § 20 Abs. 6 Satz 4³ mit positiven Einkünften verrechnen. Ein steuerbarer Verlust liegt beispielsweise auch vor, wenn ein Steuerpflichtiger für 5.000 Euro ein Gemälde erwirbt, das er im Privatvermögen hält, und dieses nach einem halben Jahr wegen eines hohen Wertverlusts für lediglich 1 Euro veräußert. Gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 3 Satz 1 entsteht ein steuerbarer Verlust i. H. v. 4.999 Euro,⁴ den der

¹ Nachfolgende Paragraphen ohne Gesetzesnennung bezeichnen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes.

² Bei diesem Beispiel wird unterstellt, dass der Steuerpflichtige nicht i. S. d. § 17 an der Gesellschaft beteiligt war. Aufwendungen, die im unmittelbaren sachlichen Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft stehen, bleiben im Beispiel außer Betracht.

³ Zu dessen verfassungsrechtlicher Beurteilung vgl. BFH v. 17.11.2020 – VIII R 11/18, BStBl II 2021, 562 = BFHE 271, 399.

⁴ Werbungskosten bleiben im Beispiel außer Betracht.

Steuerpflichtige in den Grenzen von § 23 Abs. 3 Satz 7, 8 mit positiven Einkünften verrechnen kann.

Gegenstand der vorliegenden Arbeit ist die Frage, ob § 17, § 20 Abs. 2 und § 23 auch Verluste aus dem „Untergang“ von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens erfassen. Das Einkommensteuergesetz kennt den Begriff des Untergangs eines Wirtschaftsguts nicht. Der Begriff wird aber sowohl in der Rechtsprechung⁵ als auch in der Literatur⁶ verwendet. Gleichwohl existiert bislang keine Definition für den Untergang eines Wirtschaftsguts. Der nachfolgenden Untersuchung soll daher folgende Definition zugrunde gelegt werden: Ein Wirtschaftsgut eines Steuerpflichtigen geht unter, wenn er den Verlust oder das Wertloswerden des Wirtschaftsguts erleidet, ohne eine Gegenleistung zu erhalten und ohne es auf eine andere Person zu übertragen (Rechtsträgerwechsel).⁷ Eine Aktie geht beispielsweise unter, wenn sie dem Aktionär entzogen wird, nachdem die Aktiengesellschaft insolvenzbedingt aufgelöst wurde. Ein Gemälde geht zum Beispiel unter, wenn es durch einen Brand vernichtet oder gestohlen wird.

II. Gang der Untersuchung

Zur Beantwortung der Frage, ob beim Untergang von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens ein steuerbarer Veräußerungsverlust entsteht, wird zunächst die steuerliche Erfassung von Wertveränderungen des Vermögens durch das Einkommensteuergesetz dargestellt (B.). Hierzu werden steuertheoretische und rechts-historische Grundlagen erläutert, um anschließend darzulegen, unter welchen Voraussetzungen das geltende Einkommensteuerrecht Wertveränderungen im Betriebsvermögen und im Privatvermögen erfasst. Dadurch soll der rechtliche Rahmen für die Untersuchung herausgearbeitet und insbesondere aufgezeigt werden, weshalb für die Frage der Steuerbarkeit von Verlusten aus dem Untergang privater Wirtschaftsgüter die in § 17, § 20 Abs. 2 und § 23 geregelten Veräußerungstatbestände betrachtet werden.

Im Anschluss wird der Frage nachgegangen, ob infolge des Untergangs eines Wirtschaftsguts des Privatvermögens ein steuerbarer Verlust entsteht (C.). Dafür werden § 17, § 20 Abs. 2 und § 23 näher in den Blick genommen. Nach einer Darstellung der rechtshistorischen Entwicklung der Normen wird untersucht, ob die

⁵ Vgl. etwa BFH v. 3. 12. 2019 – VIII R 34/16, BStBl II 2020, 836 = BFHE 267, 232 (juris Rn. 15, 20, 23, 24, 25); v. 17. 11. 2020 – VIII R 20/18, BStBl II 2021, 378 = BFHE 271, 233 (juris Rn. 21, 23, 26, 27, 29).

⁶ Vgl. etwa Jochum, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 20 Rn. D/9 14; Moritz/Strohm, in: Frottscher/Geurts, § 20 Rn. 268; Levedag, HFR 2020, 613; Aigner, jM 2015, 119 (120); Hierl, Kapitalvermögensverluste, S. 214.

⁷ Vgl. Levedag, HFR 2020, 613, der hinsichtlich des Untergangs von Aktien von einem Vorgang spricht, bei welchem dem Aktionär keine Gegenleistung gezahlt wird und bei dem kein Rechtsträgerwechsel stattfindet.

Veräußerungs- und veräußerungsgleichen Tatbestände von § 17, § 20 Abs. 2 und § 23 den Untergang von Wirtschaftsgütern ihrem Wortlaut nach erfassen. Soweit dies nicht der Fall ist, wird weiter geklärt, ob die Verluste aus dem Untergang von Wirtschaftsgütern in analoger Anwendung der Vorschriften steuerbar sind. Sodann wird auf die Entstehung, Ermittlung und Verrechnung der Verluste eingegangen. Die steuerliche Erfassung von Verlusten aus dem Untergang von Wirtschaftsgütern durch § 17, § 20 Abs. 2 und § 23 wird schließlich jeweils anhand eines Beispiels veranschaulicht.

Abschließend erfolgt eine Zusammenfassung der Untersuchung (D.).