



Dokumentation

Aktuelle Literatur und Rechtsprechung zu einer möglichen Verfassungswidrigkeit der Abgeltungsteuer

Aktuelle Literatur und Rechtsprechung zu einer möglichen Verfassungswidrigkeit der Abgeltungsteuer

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 057/22

Abschluss der Arbeit: 22.04.2022

Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragen zum Beschluss des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 18. März 2022	4
2.	Wesentliche Erwägungsgründe des Niedersächsischen Finanzgerichts	4
3.	Exkurs: Überblick über die Besteuerung von Kapitalerträgen im Privat- und im Betriebsvermögen	4
4.	Aktuellere Rechtsprechung und Literatur	5

1. Fragen zum Beschluss des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 18. März 2022

Der 7. Senat des Niedersächsischen Finanzgerichts hält die Vorschriften über den gesonderten Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen in § 32d Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) in Verbindung mit § 43 Abs. 5 EStG über den Steuerabzug (im Folgenden Abgeltungsteuer) für nicht vereinbar mit dem Gleichheitssatz des Artikel 3 Abs. 1 Grundgesetz (GG). Der 7. Senat bezieht sich auf die in den Jahren 2013, 2015 und 2016 geltenden Fassungen im EStG. Er hat sie dem Bundesverfassungsgericht mit Beschluss vom 18. März 2022 (Aktenzeichen 7 K 120/21) zur Prüfung vorgelegt.¹

Vor dem Hintergrund dieses Urteils bittet der Auftraggeber um einen Überblick über die Auffassungen in der aktuellen Fachliteratur und Rechtsprechung zur Verfassungskonformität der Abgeltungsteuer. Er fragt zudem, ob darin Punkte thematisiert würden, die eine Verfassungswidrigkeit implizieren könnten und über die Punkte des niedersächsischen Finanzgerichts hinausgingen.

2. Wesentliche Erwägungsgründe des Niedersächsischen Finanzgerichts

Zu seiner Entscheidung, die Vorschriften zur Abgeltungsteuer dem Bundesverfassungsgericht zur Prüfung vorzulegen, führte der 7. Senat laut Pressemitteilung (vergleiche Fußnote 1) aus:

- Die Abgeltungsteuer führe zu einer Ungleichbehandlung zwischen Beziehern privater Kapitaleinkünfte mit einem Abgeltungsteuersatz von 25 Prozent und den übrigen Steuerpflichtigen, die gemäß § 32a EStG mit einem Steuersatz von bis zu 45 Prozent belastet seien.
- Die Abgeltungsteuer sei nicht zur Verwirklichung eines effektiven Steuervollzugs oder zur Beseitigung eines etwaigen strukturellen Vollzugsdefizits geeignet. Seit dem Inkrafttreten der Abgeltungsteuer hätten sich die Möglichkeiten der Finanzverwaltung, im Ausland befindliches Vermögen zu ermitteln, stark verbessert.
- Die Abgeltungsteuer sei weder zur Standortförderung des deutschen Finanzplatzes geeignet noch führe sie zu einer wesentlichen Vereinfachung im Besteuerungsverfahren.

3. Exkurs: Überblick über die Besteuerung von Kapitalerträgen im Privat- und im Betriebsvermögen

Private Kapitalerträge im Sinne des § 20 EStG (zum Beispiel Dividenden, Zinsen und Veräußerungsgewinne) unterliegen seit 2009 der Abgeltungsteuer.² Der Steuersatz beträgt einheitlich 25 Prozent zuzüglich Solidaritätszuschlag und gegebenenfalls Kirchensteuer. Dem Steuerabzug unterliegen die vollen Kapitalerträge beziehungsweise der Veräußerungsgewinn. Die Verlustverrechnung ist beschränkt, der Abzug der tatsächlichen Werbungskosten ist ausgeschlossen. Es

1 Vergleiche dazu die [Presseinformation des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 31. März 2022](#), abgerufen am 14. April 2022. Die Entscheidung des 7. Senats wird nach Abschluss dieser mit Terminvorgabe vorgelegten Arbeit am 27. April 2022 veröffentlicht.

2 Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 vom 14. August 2007, Bundesgesetzblatt I, Seite 1912.

wird lediglich der Abzug des Sparer-Pauschbetrags nach § 20 Abs. 9 EStG in Höhe von 801 Euro (1.602 Euro bei Zusammenveranlagung) zugelassen.

Für Erträge, die dem Steuerabzug unterlegen haben, kann der Anleger einen Antrag auf Veranlagung stellen, um zum Beispiel den Sparerfreibetrag voll auszuschöpfen. Es bleibt in diesem Fall jedoch bei der Anwendung des Steuersatzes in Höhe von 25 Prozent. Der Steuerpflichtige kann auch für seine gesamten Kapitalerträge einen Antrag auf Veranlagung mit der tariflichen Einkommensteuer stellen. In diesen Fall erfolgt eine Günstigerprüfung im Rahmen der Veranlagung durch das Finanzamt.³

Erträge natürlicher Personen und Personengesellschaften, die Anteilseigner von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen sind und diese Anteile in ihrem Betriebsvermögen halten, bleiben nach § 3 Nr. 40 EStG in Höhe von 40 Prozent einkommensteuerfrei. Dementsprechend sind die damit verbundenen Aufwendungen nach § 3c Abs. 2 EStG auch nur zu 60 Prozent abziehbar. Durch die Anwendung dieses sogenannten Teileinkünfteverfahrens soll die Vorbelastung der Erträge auf der Ebene der Körperschaft mit Körperschaftsteuer pauschalierend bei der Einkommensteuer ausgeglichen werden.⁴ Die Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die das Teileinkünfteverfahren angewandt wird, unterliegen dem individuellen Steuersatz des Steuerpflichtigen, der 25 Prozent übersteigen kann.

4. Aktuellere Rechtsprechung und Literatur

In den aktuelleren Fällen vor den Finanzgerichten und dem Bundesfinanzhof ging oder geht es darum, welche Kapitaleinkünfte der Abgeltungsteuer unterliegen und ob die Verlustbeschränkung verfassungsmäßig ausgestaltet ist. Die Verfassungswidrigkeit der Abgeltungsteuer selbst ist nicht Gegenstand von Klagen.⁵

In der Literatur lässt sich ein zeitlicher Schwerpunkt der erneuten Diskussion über die Verfassungsmäßigkeit der Abgeltungsteuer nach ihrer Einführung 2009 in den Jahren 2016/2017 ausmachen. Seinerzeit präsentierten die Parteien im Vorfeld der 2017 anstehenden Bundestagswahl ihre Vorschläge zur Anhebung oder Abschaffung der Abgeltungsteuer.

Als Diskussionsgrundlage dient bis heute die Veröffentlichung von Joachim Englisch „Die Abgeltungsteuer für private Kapitalerträge – ein verfassungswidriger Sondertarif“, Tübingen 2016. Die zentrale Aussage seines Gutachtens lautet: Wenn der Gesetzgeber einen besonderen Steuersatz für private Einkünfte aus Kapitalerträgen bestimmt und damit die von Artikel 3 Absatz 2 Grundgesetz (GG) geforderte Gleichbehandlung aller Einkunftsarten und die gleichmäßige Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit missachtet, dann bedürfe er besonderer Rechtfertigungsgründe.

³ Ronig, Roland: Lexikonstichwort Abgeltungsteuer, in: Haufe Steuer Office Kanzlei-Edition, 23. April 2020.

⁴ Ross, Hartmut: in Frotscher/Geurts, EStG, § 3 Nr. 40 EStG, Randziffer 1, Stand: 21. Juli 2021.

⁵ Vergleiche Jachmann-Michel, Monika: Betriebs-Berater-Rechtsprechungsreport zur Besteuerung der Kapitaleinkünfte 2021, Betriebs-Berater 2021, Seite 3031 bis 3044.

Heribert M. Anzinger nimmt 2018 in seinem Beitrag „Zur Zukunft der Abgeltungsteuer im System der Kapitaleinkommensbesteuerung“⁶ die Argumentation von Englisch noch einmal auf. Die Rechtsfertigungsanforderungen ergäben sich vor allem daraus, dass gerade Kapitaleinkommen von der Regelprogression ausgenommen werden sollten, die Steuerpflichtige mit generationenübergreifend geringerer Leistungsfähigkeit seltener bezögen. Kapital sei als Ertragsquelle vom Individuum abstrahierte, gespeicherte Leistungsfähigkeit.

Des Weiteren prüft Anzinger die insgesamt zehn Rechtsfertigungsgründe einer Abgeltungsteuer, die im rechtspolitischen Diskurs, im parlamentarischen Willensbildungsprozess, in der Rechtsprechung, im Schrifttum und ausführlich in dem Rechtsgutachten von Joachim Englisch diskutiert worden seien. Im Folgenden werden kurz diejenigen Rechtsfertigungsgründe und ihre Bewertung aufgelistet, die das Niedersächsische Finanzgericht nicht benennt oder bei denen der Autor zu einer anderen Schlussfolgerung kommt:

- Vollzugsvereinfachung: Bis ein System des automatischen Informationsaustausches⁷ so implementiert sei, dass sich die automatisierte Festsetzung der Steuer und vorausgefüllte Erklärungen anschließen können, sei der Vereinfachungseffekt anzuerkennen.
- Milderer Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung: Dieser tatsächlich bestehende Vorzug werde durch den gravierenden Nachteil aufgewogen, dass im System der Abgeltungsteuer die Glaubens- und Konfessionszugehörigkeit gegenüber den Abzugsverpflichteten offenbart werde. Wo der Steuerpflichtige dem widerspreche, gehe die Vereinfachungswirkung verloren, weil dann doch eine Veranlagung erforderlich werde.⁸
- Typisierung von Progression und Werbungskostenabzug: Im Schrifttum sei vielfach angezweifelt worden, ob im gewählten Steuersatz und im gewählten Pauschbetrag eine hinreichend realitätsgerechte Typisierung zu erkennen sei, wie es das Bundesverfassungsgericht verlange. Verglichen mit anderen Regelungen, zum Beispiel der Pauschalierung beim Abzugsverbot von Betriebsausgaben nach § 8 Abs. 3 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG), seien an Pauschalierungen und Typisierungen zu Vereinfachungszwecken keine hohen Anforderungen an den Nachweis der Realitätsbezogenheit zu stellen. Weil empirische Daten nur eingeschränkt verfügbar seien, unterfielen sowohl Pauschbetrag als auch Steuersatz der Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers.

6 Anzinger, Heribert M.: Zur Zukunft der Abgeltungsteuer im System der Kapitaleinkommensbesteuerung, GmbH-Rundschau 2018, Seite 445 bis 451.

7 Vergleiche zur Entwicklung der entsprechenden EU-Richtlinie (Directive on Administrative Cooperation – DAC): [Europäische Kommission: Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der \(direkten\) Besteuerung](#), abgerufen am 21. April 2022. Auf Ebene der Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) beteiligen sich zahlreiche Staaten am sogenannten [BEPS-Projekt](#) (Base Erosion and Profit Shifting), abgerufen am 21. April 2022.

8 Vergleich zu dieser Thematik ausführlich Klotz, Christopher: Die Abgeltungsteuer, Frankfurt am Main 2017, Seite 214ff. Klotz widmet sich in seiner Dissertation zusätzlich zur gleichheitsrechtlichen Prüfung den freiheitsrechtlichen Aspekten der Abgeltungsteuer. Er kommt zu dem Ergebnis, dass die Prüfung unter anderem der Artikel 14, 12, 6, 2 und 4 GG nur Randaspekte der Verfassungsmäßigkeit berührten, zentraler Prüfungsgegenstand sei der allgemeine Gleichheitssatz.

- Typisierende Inflationsbereinigung: Aus dem Gleichheitssatz des Grundgesetzes sei für eine Inflationsbereinigung im Bereich der Einkommensteuer die Regel „ganz oder gar nicht“ zu folgern und somit auch bei unternehmerischen und bei Arbeitseinkommen zu berücksichtigen. Überdies sei wegen der aktuell negativen Realverzinsung gegenwärtig jede Zinsbesteuerung zu hoch. Schließlich trage diese Rechtfertigung auch nicht in der Breite, wenn die Mehrheit der Anleger aus der Abgeltungsteuer heraus zur Besteuerung mit den Regelsteuersätzen optiere.
- Vermeidung von Steuerumgehung: Gerechtfertigt worden sei der ermäßigte Steuersatz weiter mit dessen Entsprechung im Körperschaftsteuersatz und der Notwendigkeit, Anreize zu vermindern, Kapitalanlagen durch Körperschaften zu tätigen. Allerdings fehle der Abgeltungsteuer die Eignung, weil ihr Wegfall keine steuermindernden Gestaltungen im erheblichen Umfang zuließe. Hinzu komme die fehlende Erforderlichkeit. Bei der gebotenen Gesamtbetrachtung der Körperschaftsteuer- und Ausschüttungsbelastung böte dieser Weg auch gegenüber einem Grenzsteuersatz von 45 Prozent keinen Vorteil, der die Gefahr von Missbrauch und Steuerumgehung begründe.
- Förderung der privaten Kapitalbildung: Lenkungsziele müssten von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen sein. Anreize zur Altersvorsorge und zur privaten Existenzabsicherung seien jedoch kein im Gesetzgebungsverfahren dokumentierter Zweck der Einführung der Abgeltungsteuer.
- Verbesserung der intertemporalen Neutralität der Besteuerung: Die intertemporale Neutralität der Besteuerung legt einen auf die Lebenszeit bezogenen Leistungsfähigkeitsmaßstab zu grunde und entwickelt daraus eine Präferenz für eine zinsbereinigte, begünstigte Besteuerung. Die angestrebte Entscheidungsneutralität für Konsum- und Investitionsentscheidungen lasse sich jedoch nur erreichen, wenn Inflation und Wertänderungen berücksichtigt werden könnten und die Bemessungsgrundlage und auch die tatsächlichen Marktverhältnisse für die gesamte Lebenszeit unverändert blieben. Die mit den Vorschlägen einer sparsamen oder zinsbereinigten Besteuerung von Kapitaleinkommen verbundene höhere Besteuerung von Arbeitseinkommen verzerre die Entscheidung zwischen Arbeit, Konsum und Investition, solange Freizeit als Konsumobjekt steuerfrei bleibe. Der Gesetzgeber hätte sich in dieser Unsicherheit der Wirkungen im Rahmen seiner Einschätzungsprärogative auf diesen Rechtfertigungsgrund berufen können, habe es aber bei der Einführung der Abgeltungsteuer nicht getan.
- Vorbereitung eines Systemwechsels zur Dualen Einkommensteuer: Ein gespaltener Tarif mit ermäßigten Sätzen für Kapitaleinkommen wäre erlaubt, wenn der Gesetzgeber einen Systemwechsel zur Dualen Einkommensteuer plane. Allerdings fehle es im gegenwärtigen Marktumfeld mehr an den von Progression und Spitzensteuersatz am stärksten betroffenen Fachkräften als am Kapital privater Investoren. Mangelte es nachhaltig zugleich an Investitionsmöglichkeiten und Fachkräften, müsste in einer Dualen Einkommensteuer eher über die umgekehrte Lenkung mit niedrigeren Steuersätzen für Arbeitseinkommen nachgedacht werden.

Auch Johanna Hey äußerte sich wiederholt ablehnend zur Abgeltungsteuer. Zum Beispiel in dem Aufsatz „Steuerpolitische Aufgaben der 19. Legislaturperiode“⁹ und im Lehrbuch „Steuerrecht“ von 2021 kritisiert auch Hey die Abgeltungsteuer deswegen, weil sie zur Schedulierung¹⁰ führe, das Nettoprinzip¹¹ verletze und ein Fremdkörper im progressiven Einkommensteuertarif sei. Sie erläutert neben anderer Änderungen der Abgeltungsteuer im Zeitablauf auch ausführlich, dass der Gesetzgeber spätestens mit der Aufhebung von § 30a Abgabenordnung (Schutz von Bankkunden)¹² die Hauptursache des Vollzugsdefizits bei der Besteuerung der Kapitaleinkünfte und damit ein wesentliches Argument für die Abgeltungsteuer beseitigt habe.

Die nach ihrer Meinung bestehende Verfassungswidrigkeit aufgrund von Gerechtigkeitserwägungen begründet Hey jedoch nicht mit der Privilegierung von Aktienbesitzern, sondern primär mit der Diskriminierung von abgeltungsbesteuerten Dividenden und Veräußerungsgewinnen gegenüber teileinkünftebesteuerten Kapitaleinkünften. Dividenden und Veräußerungsgewinne müssten nach einer Abschaffung der Abgeltungsteuer richtigerweise in das Teileinkünfteverfahren integriert werden. Tendenziell führte dies nicht zu Belastungen, sondern zu Entlastungen, auch wegen des dann wieder partiell möglichen Werbungskostenabzugs. Zudem führt das Teileinkünfteverfahren bis zu einem persönlichen Steuersatz von 41,5 Prozent zu einer geringeren Gesamtbelastung. Die Abgeltungsteuer führt hingegen nur im Bereich der oberen Proportionalzone zu einem geringfügigen Belastungsvorteil von rund 1,5 Prozent gegenüber dem Teileinkünfteverfahren.

Außerdem müssten Zinsen in dem Umfang, wie sie lediglich die Geldentwertung ausgleichen, vollständig freigestellt werden; nicht umsonst habe der Gesetzgeber vor Einführung der Abgeltungsteuer mit hohen Freibeträgen gearbeitet.

9 Hey, Johann: Steuerpolitische Aufgaben der 19. Legislaturperiode, Deutsche Steuer-Zeitung 2017, Seite 632 bis 641. Tipke, Klaus; Lang, Joachim: Steuerrecht, 24. neu bearbeitete Auflage 2021, Randziffer 8.504ff.

10 Unterschiedliche Wertigkeit der einzelnen Einkunftsarten im Gegensatz zur Gleichwertigkeit der einzelnen Einkunftsarten bei der synthetischen Einkommensteuer.

11 Steuerbare Einnahmen werden vor der Belastung mit Steuer um Erwerbsaufwendungen (Betriebsausgaben, Werbungskosten) gekürzt.

12 Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Steuerumgehungsbekämpfungsgesetz) vom 23. Juni 2017, Bundesgesetzblatt I, Seite 1682.