

Abbildung 22²²⁵

C. Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 23 EStG)

§ 23 Abs. 1 Satz 1 EStG besteuert den Gewinn aus der Veräußerung von Grundstücken, falls der Zeitraum zwischen der Anschaffung und der Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt (Nr. 1), sowie den Gewinn aus der Veräußerung sonstiger Wirtschaftsgüter, falls der Zeitraum zwischen der Anschaffung und der Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt (Nr. 2). Gewinn ist nach § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG der Unterschied zwischen dem Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits.

Der Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG wurde im Rahmen der Einführung der Abgeltungsteuer erheblich umgestaltet. Zunächst hat der Gesetz-

²²⁵ In Anlehnung an *Jachmann/Strohm*, Abgeltungsteuer, 2. Auflage 2009, S. 162.

geber den Anwendungsbereich des § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG deutlich verkleinert, indem er die Veräußerung von Kapitalvermögen aus § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG a. F. herausgenommen und nach § 20 Abs. 2 Satz 1 EStG n. F. überführt hat. § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG erfasst daher künftig nur noch die Veräußerung von Grundstücken und sonstigen Wirtschaftsgütern (z. B. Edelmetallbarren, Devisenbestände).

Beispiel 53: *Anleger A ist Inhaber eines Goldzertifikats und eines Goldbarrens. Das Goldzertifikat und den Goldbarren hat A am 1. 4. 2010 für jeweils 1.000 € angeschafft. Am 1. 10. 2010 veräußert A das Goldzertifikat und den Goldbarren für jeweils 1.100 € an Anleger B. Der Gewinn aus der Veräußerung des Goldzertifikats i. H. v. 1.100 € \cdot 1.000 € = 100 € führt zu Einkünften aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG. Es findet der besondere Abgeltungsteuertarif i. H. v. lediglich 25 % Anwendung. Der Gewinn aus der Veräußerung des Goldbarrens i. H. v. 1.100 € \cdot 1.000 € = 100 € führt zu Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften i. S. d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG. Es kommt der normale Einkommensteuertarif i. H. v. bis zu 45 % zur Anwendung.*

Daneben hat der Gesetzgeber den Anwendungsbereich des § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG aber auch vergrößert, da er bei sonstigen Wirtschaftsgütern i. S. d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG, aus deren Nutzung als Einkunftsquelle der Steuerpflichtige zumindest in einem Kalenderjahr laufende Erträge erzielt, die Veräußerungsfrist von bisher einem auf nunmehr zehn Jahre verlängert hat (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Die Verlängerung der Veräußerungsfrist soll Steuersparmodelle wie das Containerleasing oder die Flugzeugvermietung unattraktiv machen,²²⁶ ist allerdings nicht auf solche Gestaltungen beschränkt.

Beispiel 54:²²⁷ *Anleger A kauft am 1. 4. 2010 100.000 \$ für 100.000 €, da er davon ausgeht, dass der Dollarkurs in den kommenden Jahren steigen wird. Die 100.000 \$ überlässt er dem Unternehmer U als verzinsliches Darlehen mit einer Laufzeit von zwei Jahren. Die Zinsen führen bei A zu Einkünften aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 1 EStG und unterliegen dem besonderen Abgeltungsteuertarif i. H. v. lediglich 25 %. Nach zwei Jahren zahlt U die 100.000 \$ zurück. Der Dollarkurs ist in der Zwischenzeit gestiegen. A kann die 100.000 \$ daher am 1. 4. 2012 für 120.000 € verkaufen. Der Gewinn aus der Veräußerung i. H. v. 120.000 € \cdot 100.000 € = 20.000 € führt bei A zu Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften i. S. d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG und unterliegt dem normalen Einkommensteuertarif i. H. v. bis zu 45 %. Zwar ist*

²²⁶ Vgl. BR-Drs. 220/07, S. 94; Kube, in: Kirchhof, EStG, 9. Auflage 2010, § 23 Rn. 3; Musil, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jb. 2008, § 23 Rn. J 07–6.

²²⁷ In Anlehnung an Jachmann/Strohm, Abgeltungsteuer, 2. Auflage 2009, S. 165.

die Jahresfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG bereits abgelaufen. Da die A die 100.000 \$ aber zur Einkünfteerzielung verwendet hat, verlängerte sich die Frist auf zehn Jahre (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG).

2. Teil

Ausgewählte Zweifelsfragen der Abgeltungssteuer

Nachdem das durch die Einführung der Abgeltungssteuer neugestaltete Besteuerungssystem für private Kapitalanlageinstrumente im 1. Teil der Untersuchung in seinem systematischen Zusammenhang dargestellt wurde, sollen auf dieser Grundlage im 2. Teil der Untersuchung Antworten auf die aus Sicht des Autors drängendsten Zweifelsfragen geben werden, die die Neuregelung im Bereich des Verfassungsrechts und des einfachen Rechts aufwirft.

A.

Verfassungsrechtliche Zweifelsfragen

Bereits im Hinblick auf die Einhaltung der Vorgaben der Verfassung führt die Abgeltungssteuer zu einer Reihe offener Fragen. Manche, wie die Vereinbarkeit des vom allgemeinen progressiven Einkommensteuertarif i. H. v. bis zu 45 % abweichenden proportionalen Sondertarifs i. H. v. lediglich 25 % für die Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 EStG mit dem Grundsatz steuerlicher Lastengleichheit i. S. d. Art. 3 Abs. 1 GG drängen sich geradezu auf. Andere, wie die Missachtung der negativen Bekenntnisfreiheit i. S. d. Art. 4 Abs. 1 GG durch die beabsichtigte verpflichtende Ausgestaltung des Kirchensteuereinhalts und die damit verbundene obligatorische Mitteilung der Religionszugehörigkeit an die Kreditinstitute, werden erst deutlich, nachdem man sich eingehender mit der Neuregelung beschäftigt hat. Die vorliegende Untersuchung beschränkt sich auf die aus der Sicht des Autors drängendsten Verfassungsfragen, die die Neuregelung der Besteuerung privater Kapitalanlagen herbeiführt: Die Vereinbarkeit des Sondertarifs (§ 32d Abs. 1 Satz 1 EStG), des Abzugsverbots für Werbungskosten (§ 20 Abs. 9 Satz 1 EStG) und der Beschränkung der Verlustverrechnung (§ 20 Abs. 6 Satz 2 EStG) bei den Einkünften aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 EStG mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) in seiner bereichsspezifischen Konkretisierung durch das Leistungsfähigkeitsprinzip.

I. Besonderer proportionaler Steuertarif

1. Keine folgerichtige Einführung einer Schedulenbesteuerung privater Kapitaleinkünfte

Die deutlichste Ungleichbehandlung, die die Einführung der Abgeltungsteuer mit sich bringt, ist die Einführung eines Sondertarifs für die Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 EStG: Während der Gesetzgeber für die Einkünfte aus Kapitalvermögen seit dem 1. 1. 2009 einen besonderen Proportionaltarif i. H. v. lediglich 25 % vorsieht (§ 32d Abs. 1 Satz 1 EStG), unterwirft er die Einkünfte der anderen Einkunftsarten wie bisher einem Progressivtarif i. H. v. bis zu 45 % (§ 32a Abs. 1 EStG). Dies führt zu einer erheblichen Bevorzugung der Einkünfte aus Kapitalvermögen gegenüber den Einkünften der anderen Einkunftsarten.²²⁸ Eine solche Bevorzugung stellt einen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) in seiner bereichsspezifischen Konkretisierung durch das Leistungsfähigkeitsprinzip dar, der gebietet, dass Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch besteuert werden müssen, während die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen muss.²²⁹ Denn unter dem Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit besteht zwischen einem Kapitalanleger, der 10.000 € Zinsen erzielt, und einem Arbeitnehmer, der 10.000 € Arbeitslohn erhält, kein Unterschied. Beide besitzen die gleiche Leistungsfähigkeit i. H. v. 10.000 €. Weisen aber beide Steuerpflichtige die gleiche Leistungsfähigkeit auf, dann müssen sie auch gleich hoch besteuert werden. Dies ist aber nicht der Fall: Während der Kapitalanleger lediglich 25 % seiner Zinsen an den Fiskus abführen muss, wird der Arbeitnehmer mit bis zu 45 % seines Arbeitslohns zur Steuer herangezogen. Auf diese

²²⁸ Bei der Beurteilung der Steuerbelastung der Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 EStG sind Gesellschaft und Gesellschafter bzw. Gläubiger und Schuldner richtigerweise getrennt zu betrachten (Trennungsprinzip), d. h. die (regelmäßige) Vorbelastung von Beteiligungserträgen (z. B. Dividenden) und Gewinnen aus der Veräußerung von Beteiligungspapieren (z. B. Aktien) mit Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer sowie die (ausnahmsweise) Vorbelastung von Zinserträgen und Gewinnen aus der Veräußerung von Zinspapieren (z. B. Zertifikaten) mit Gewerbesteuer sind außer Acht zu lassen, so dass im Ergebnis alle Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 EStG einer Steuerbelastung i. H. v. lediglich 25 % (ohne Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) unterliegen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip gebietet insofern keine Gesamtbetrachtung der verschiedenen, eigenständigen Steuerrechtssubjekte; in diese Richtung auch BVerfG v. 21. 6. 2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, 199; Pezzer, in: Seeger, Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, DStJG, Bd. 25, 2002, 37, 45 f.; Wäckerlin, Betriebsausgabenabzugsbeschränkung und Halbeinkünfteverfahren, 2006, S. 120 ff.; **anderer Ansicht** Englisch, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 119 ff.; jeweils m. w. N.

²²⁹ Vgl. BVerfG v. 29. 5. 1990, 1 BvL 26/84, BVerfGE 82, 60, 89 f.; BVerfG v. 10. 11. 1998, 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246, 260; BVerfG v. 21. 6. 2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, 180; st. Rspr.

Weise besteuert der Gesetzgeber gleich hohe Leistungsfähigkeit in Abhängigkeit von der Einkunftsart unterschiedlich hoch und verstößt gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Dies bedarf keiner weiteren Begründung. Fraglich kann allein sein, ob sich für diese Ungleichbehandlung eine Rechtfertigung finden lässt.²³⁰ Die systematische Unterscheidung zwischen den Einkunftsarten (vgl. § 2 Abs. 1 EStG) reicht als Rechtfertigung nicht aus.²³¹

Das Bundesverfassungsgericht stellt im Bereich des Steuerrechts unterschiedliche Anforderungen an die Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen, in Abhängigkeit davon, ob die Ungleichbehandlung durch eine Belastungsentscheidung oder durch die Ausgestaltung einer Belastungsentscheidung hervorgerufen wird. In der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts heißt es dazu:

*„Im Sachbereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen **weitreichenden Gestaltungsraum**. Nach Regelung dieses Ausgangstatbestandes aber hat er die einmal getroffene Belastungsentscheidung **folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit** umzusetzen.“²³²*

Bei einer Belastungsentscheidung, d. h. bei der Auswahl eines Steuergegenstandes und der Bestimmung eines Steuersatzes, hat der Gesetzgeber danach einen weiten Gestaltungsspielraum. Führt die Belastungsentscheidung zu Ungleichbehandlungen, sind diese bereits dann gerechtfertigt,

230 Die Rechtfertigungsbedürftigkeit des Sondertarifs i. S. d. § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG für die Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 EStG als Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) in seiner bereichsspezifischen Konkretisierung durch das Leistungsfähigkeitsprinzip entspricht der allgemeinen Meinung im Schrifttum, vgl. *Söhn*, in: Schön, Einkommen aus Kapital, DStJG, Bd. 30, 2007, 13, 30f.; *Wernsmann*, in: Brandt, Steuerrecht im Wandel, DFGT, Bd. 5, 2008, 107, 111f.; *Eckhoff*, FR 2007, 989, 994; *Englisch*, StuW 2007, 221, 224; *Hey*, BB 2007, 1303, 1308; *Mellinghoff*, Stbg 2007, 549, 553; *Musil*, DÖV 2006, 505, 510; *Strunk*, Stbg 2007, 101, 102; *Tipke*, StuW 2007, 201, 209; *Weber-Grellet*, NJW 2008, 545, 547.

231 Vgl. BVerfG v. 8. 10. 1991, 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348, 364; BVerfG v. 10. 4. 1997, 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1, 6; BVerfG v. 21. 6. 2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, 181; st. Rspr.

232 BVerfG v. 10. 11. 1999, 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151, 155 (Hervorhebungen durch den Verfasser); vgl. auch BVerfG v. 4. 12. 2002, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27, 47; BVerfG v. 9. 12. 2008, 2 BvL 1/07, NJW 2009, 48, 49; st. Rspr.; zustimmend etwa *Kirchhof*, StuW 2000, 316, 317f.; *Papier*, DStR 2007, 973, 975; kritisch etwa *Hey*, DStR 2009, 2561, 2562f.; *Tipke*, StuW 2007, 201, 207ff.; differenzierend etwa *Drüen*, StuW 2008, 3, 10f., der die Relativierung einer bereits vorhandenen Belastungsentscheidung durch eine neue Belastungsentscheidung als eigenständige Kategorie ansieht und daran die gleichen verfassungsrechtlichen Maßstäbe anlegen will, wie an die inhaltliche Ausgestaltung einer bereits vorhandenen Belastungsentscheidung.

wenn sich ein einleuchtender sachlicher Grund für sie finden lässt.²³³ Im Ergebnis ist lediglich eine Willkürprüfung anzustellen.²³⁴ Damit ist die Bindung des Gesetzgebers an den Gleichheitssatz bei einer Belastungsentscheidung eher locker,²³⁵ denn ein einleuchtender sachlicher Grund wird sich für eine Ungleichbehandlung im Regelfall finden lassen. Hat der Gesetzgeber aber einmal eine Belastungsentscheidung getroffen, d. h. einen Steuergegenstand ausgewählt und einen Steuersatz festgelegt, dann verengt sich sein Gestaltungsspielraum, denn eine einmal getroffene Belastungsentscheidung muss der Gesetzgeber folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen. Führt die Umsetzung der Belastungsentscheidung zu Ungleichbehandlungen, bedürfen diese der Rechtfertigung durch besondere sachliche Gründe.²³⁶ Als solche hat das Bundesverfassungsgericht bisher vor allem Lenkungs- und Förderungszwecke²³⁷ sowie die Notwendigkeit der Vereinfachung der Besteuerung²³⁸ anerkannt. Sowohl die Verfolgung von Lenkungs- und Förderungszwecken²³⁹ als auch die Vereinfachung der Besteuerung²⁴⁰ erfordern aber, dass die zu diesen Zwecken ergriffenen Maßnahmen verhältnismäßig, d. h. geeignet, erforderlich und angemessen sind, die erhoffte Lenkungs- und Förderungswirkung bzw. die angestrebte Vereinfachung zu erreichen. Erforderlich ist mit anderen Worten eine Verhältnismäßigkeitsprüfung. Damit ist die Bindung des Gesetzgebers an den Gleichheitssatz bei der Ausgestaltung einer Belastungsentscheidung aber deutlich strenger als bei der Belastungsentscheidung selbst,²⁴¹ denn im Einzelfall kann es durchaus sein, dass sich die ergriffenen Maßnahmen als

233 Vgl. BVerfG v. 9. 7. 1969, 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302, 310; BVerfG v. 12. 10. 1978, 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343, 360; BVerfG v. 6. 12. 1983, 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325, 354; st. Rspr.

234 Vgl. BVerfG v. 9. 7. 1969, 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302, 310; BVerfG v. 12. 10. 1978, 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343, 360; BVerfG v. 6. 12. 1983, 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325, 354; st. Rspr.

235 Vgl. *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 309 ff.

236 Vgl. BVerfG v. 30. 9. 1998, 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, 95; BVerfG v. 4. 12. 2002, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27, 47; BVerfG v. 9. 12. 2008, 2 BvL 1/07, NJW 2009, 48, 50; st. Rspr.

237 Zu Lenkungs- und Förderungszwecken als Rechtfertigungsgrund für Ungleichbehandlungen vgl. etwa BVerfG v. 22. 6. 1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 147; BVerfG v. 6. 3. 2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 112; BVerfG v. 7. 11. 2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 31.

238 Zur Befugnis des Gesetzgebers zur Vereinfachung und Typisierung vgl. etwa BVerfG v. 17. 11. 1992, 1 BvL 8/87, BVerfGE 87, 234, 255; BVerfG v. 10. 4. 1997, 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1, 6; BVerfG v. 9. 12. 2008, 2 BvL 1/07, NJW 2009, 48, 50.

239 Vgl. *Birk*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 155. Erg.-Lfg. November 1997, § 4 Rn. 504; *Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Auflage 2010, § 4 Rn. 125 ff.; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 215 ff., 224 ff., 237 ff., 381 ff.

240 Vgl. *Birk*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 155. Erg.-Lfg. November 1997, § 4 Rn. 493; *Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Auflage 2010, § 4 Rn. 132; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 1993, S. 374.

241 Vgl. *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 309 ff.

unverhältnismäßig erweisen, den erhofften Lenkungs- und Förderungszweck bzw. die angestrebte Vereinfachung zu erreichen.

Insgesamt ist also festhalten, dass sich Ungleichbehandlungen, die durch eine Belastungsentscheidung herbeigeführt werden, lediglich am Willkürverbot messen lassen müssen, während Ungleichbehandlungen, die auf der Ausgestaltung einer Belastungsentscheidung beruhen, dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit genügen müssen. Damit schließt sich der Kreis zur ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts:

*„Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen **Willkürverbot** bis zu einer strengen Bindung an **Verhältnismäßigkeitserfordernisse** reichen.“²⁴²*

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung stellt sich danach die Frage, ob die Einführung des Sondertarifs i. S. d. § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG für die Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 EStG eine neue Belastungsentscheidung oder aber eine Ausgestaltung einer bereits vorhandenen Belastungsentscheidung darstellt. In Abhängigkeit davon ist die durch den Sondertarif herbeigeführte Ungleichbehandlung entweder einer oberflächlichen Willkürprüfung oder aber einer eingehenden Verhältnismäßigkeitsprüfung zu unterziehen.

Eine Einkommensteuer lässt sich im Grundsatz als Einheitssteuer (synthetische Einkommensteuer) oder als Schedulensteuer (analytische Einkommensteuer) ausgestalten.²⁴³ Eine Einheitssteuer fasst alle Arten steuerbarer Einkünfte zu einer Summe der Einkünfte zusammen, lässt einen Ausgleich von Gewinnen und Verlusten zwischen den Einkunftsarten zu und wendet auf die Gesamtheit der Einkünfte einen einheitlichen Steuertarif an.²⁴⁴ Steuergegenstand einer Einheitssteuer ist folglich das Gesamteinkommen, auf das ein Einheitstarif zur Anwendung kommt. Hingegen ordnet eine Schedulensteuer die verschiedenen Arten steuerbarer Einkünfte in unterschiedliche als Schedulen bezeichnete Abteilungen ein, erlaubt keinen Ausgleich von Gewinnen und Verlusten zwischen den Sche-

242 BVerfG v. 21. 6. 2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, 180 (Hervorhebungen durch den Verfasser); vgl. auch BVerfG v. 18. 2. 1998, 1 BvR 1318/86, BVerfGE 97, 271, 290; BVerfG v. 6. 3. 2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 110; st. Rspr.

243 Vgl. *Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, 2003, S. 116; *Jakob*, Einkommensteuer, 3. Auflage 2003, § 1 Rn. 4; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 1993, S. 593.

244 Vgl. *Eckhoff*, in: Kirchhof/Lambsdorff/Pinkwart, Festschrift für Solms, 2005, 27, 27; *Falthäuser*, in: Kley/Sünner/Willemsen, Festschrift für Ritter, 1997, 511, 512; *Jachmann*, in: Lademann, EStG, 169. Erg.-Lfg. September 2009, Einf. Rn. 39; *Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Auflage 2010, § 9 Rn. 1; *Bäumli/Gageur*, FR 2006, 213, 214.

dulen und sieht für jede Schedule einen eigenen Steuertarif vor.²⁴⁵ Steuergegenstand einer Schedulensteuer sind danach die auf die einzelnen Schedules aufgeteilten Teile des Einkommens, auf die unterschiedliche Steuertarife zur Anwendung kommen.

Bisher lag der Einkommensteuer eine Belastungsentscheidung für eine Einheitssteuer (synthetische Einkommensteuer) zu Grunde.²⁴⁶ Dies folgte aus § 2 EStG, der die Einkünfte der verschiedenen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 und 2 EStG) in einer Summe der Einkünfte zusammenfasste (§ 2 Abs. 3 EStG), einen Ausgleich von Gewinnen und Verlusten zwischen den Einkunftsarten erlaubte (§ 2 Abs. 3 EStG) und die Gesamtheit der Einkünfte als zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5 EStG) einem einheitlichen progressiven Steuertarif i. H. v. bis zu 45 % unterwarf (§ 32a Abs. 1 EStG). Steuergegenstand der bisherigen Einkommensteuer war folglich das Gesamteinkommen, auf das ein Einheitstarif zur Anwendung kam. Zwar enthielt die Einkommensteuer bereits bisher eine Vielzahl analytischer Elemente,²⁴⁷ allen voran den Dualismus der Einkunftsarten,²⁴⁸ also die bereits erwähnte unterschiedliche Ermittlung von Gewinn- und Überschusseinkünften (vgl. § 2 Abs. 2 EStG) und die damit verbundene unterschiedliche Behandlung von Wertsteigerungen des Betriebs- und Privatvermögens. Diese Schedulingen stellten die Charakterisierung der Einkommensteuer als Einheitssteuer jedoch nicht grundsätzlich in Frage.²⁴⁹ Alles in allem hatte der Gesetzgeber im Hinblick auf die Einkommensteuer eine Belastungsentscheidung für eine Einheitssteuer getroffen.²⁵⁰

245 Vgl. *Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, 2003, S. 116; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, S. 218; *Thiel*, in: Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht, Festschrift 50 Jahre Fachanwälte, 1999, 75, 76; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 1993, S. 593; *Kirchhof*, StuW 2006, 3, 9.

246 Vgl. *Eckhoff*, in: Kirchhof/Lambsdorff/Pinkwart, Festschrift für Solms, 2005, 27, 27; *Faltlhauser*, in: Kley/Sünner/Willemsen, Festschrift für Ritter, 1997, 511, 512; *Jachmann*, in: Lademann, EStG, 169. Erg.-Lfg. September 2009, Einf. Rn. 39; *Bäumli/Gageur*, FR 2006, 213, 214; *Weber-Grellet*, NJW 2008, 545, 547.

247 Vgl. *Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, 2003, S. 117; *Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Auflage 2010, § 9 Rn. 1; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 1993, S. 594; *Eckhoff*, FR 2007, 989, 989; *Kanzler*, FR 1999, 363, 363 f.

248 Zu weiteren analytischen Elementen vgl. *Eckhoff*, in: Kirchhof/Lambsdorff/Pinkwart, Festschrift für Solms, 2005, 27, 29 ff.; *Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, 2003, S. 117 ff.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 1993, S. 594 f.

249 Vgl. *Eckhoff*, in: Kirchhof/Lambsdorff/Pinkwart, Festschrift für Solms, 2005, 27, 27; *Faltlhauser*, in: Kley/Sünner/Willemsen, Festschrift für Ritter, 1997, 511, 512; *Jachmann*, in: Lademann, EStG, 169. Erg.-Lfg. September 2009, Einf. Rn. 39; *Bäumli/Gageur*, FR 2006, 213, 214; *Weber-Grellet*, NJW 2008, 545, 547.

250 In der Konsequenz der Belastungsentscheidung für eine Einheitssteuer lag das Gebot der Gleichbehandlung der Einkunftsarten, das sich insoweit als bereicherspezifische Ausprägung des verfassungsrechtlichen Gebots der Folgerichtigkeit darstellte (vgl. BFH v. 24. 2. 1999, X

Mit der Einführung des Sondertarifs i. S. d. § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG für die Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 EStG könnte der Gesetzgeber nun aber eine neue Belastungsentscheidung für eine Schedulensteuer (analytische Einkommensteuer) getroffen haben,²⁵¹ denn § 2 Abs. 5b Satz 1 EStG trennt die Einkunftsarten in die beiden Abteilungen Arbeitseinkünfte (bzw. alle Einkünfte, die keine Kapitaleinkünfte sind) und Kapitaleinkünfte, § 20 Abs. 6 Satz 2 EStG verbietet einen Ausgleich von Verlusten aus Kapitalvermögen mit Gewinnen aus anderen Einkunftsarten und § 32a Abs. 1 EStG unterwirft die Arbeitseinkünfte wie bisher einem progressiven Steuertarif i. H. v. bis zu 45 %, während § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG für die Kapitaleinkünfte einen proportionalen Steuertarif i. H. v. lediglich 25 % vorsieht. Dies alles könnte dafür sprechen, dass sich der Gesetzgeber dazu entschlossen hat, die bisherige Einheitssteuer durch eine Schedulensteuer zu ersetzen. Steuergegenstand dieser Schedulensteuer wäre nicht mehr das Gesamteinkommen, sondern das Arbeitseinkommen und das Kapitaleinkommen, auf das unterschiedliche Steuertarife zur Anwendung kämen.²⁵² Anders ausgedrückt: Der Gesetzgeber könnte den bisherigen Steuergegenstand Gesamteinkommen in die beiden Steuergegenstände Arbeitseinkommen und Kapitaleinkommen aufgespalten und für beide Steuergegenstände unterschiedliche Steuertarife festgelegt haben.²⁵³ Sollte sich die Einführung des Sondertarifs für die Einkünfte aus Kapitalvermögen als eine solche Aus-

R 171/96, BStBl II 1999, 450, 458; BFH v. 14. 11. 2001, X R 32/01, BStBl II 2002, 183, 188; *Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, 2003, S. 121 f.).

251 In diese Richtung etwa *Baumgärtel/Lange*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jb. 2008, § 32d Rn. J 07–3; *Koss*, in: Korn, EStG, 45. Erg.-Lfg. April 2009, § 32d Rn. 3; *Treiber*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, 102. Erg.-Lfg. April 2009, § 32d Rn. 46; *Hechtner/Hundsdoerfer*, StuW 2009, 23, 23; *Schulz/Vogt*, DStR 2008, 2189, 2189.

252 In der Konsequenz der Belastungsentscheidung für eine Schedulensteuer läge das Gebot der Ungleichbehandlung der Einkunftsarten, das sich insoweit ebenfalls als bereichsspezifische Ausprägung des verfassungsrechtlichen Gebots der Folgerichtigkeit darstellen würde. In einer Schedulensteuer ließe sich mit dem Gebot der Folgerichtigkeit danach keine Gleichbehandlung der Einkunftsarten mehr einfordern (vgl. *Eckhoff*, FR 2007, 989, 989, Fn. 2; *Hey*, BB 2007, 1303, 1308). Dies offenbart die Schwäche des Gebots der Folgerichtigkeit, weshalb dem Gebot der Folgerichtigkeit in dieser Untersuchung keine zentrale Rolle eingeräumt wird. Das Leistungsfähigkeitsprinzip leidet unter dieser Schwäche nicht, denn unabhängig davon, ob sich der Gesetzgeber für eine Einheitssteuer oder eine Schedulensteuer entscheidet, bedarf die Ungleichbehandlung gleiche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit repräsentierender Einkunftsarten unter dem Gesichtspunkt des Leistungsfähigkeitsprinzips stets der Rechtfertigung vor dem allgemeinen Gleichheitssatz (vgl. *Englisch*, Duale Einkommensteuer, 2005, S. 96 f.; *Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, 2003, S. 127 f.). Fraglich kann allein der Rechtfertigungsmaßstab sein (oberflächliche Willkürprüfung oder eingehende Verhältnismäßigkeitsprüfung).

253 Vgl. *Eckhoff*, in: Kirchhof/Lambsdorff/Pinkwart, Festschrift für Solms, 2005, 27, 32 f.; *Sachverständigenrat*, Duale Einkommensteuer, 2006, S. 18; *Schön*, in: Kirchhof/Lambsdorff/Pinkwart, Festschrift für Solms, 2005, 263, 266.