

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Keine Besteuerung von Veräußerungserlösen bei Wirtschaftsgütern des täglichen Gebrauchs
- ▶ Beschränkung der Übergangsregelung des Abs. 3 Satz 9 auf Altverluste aus Wertpapierveräußerungen
- ▶ Fundstelle: JStG 2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

§ 23

Private Veräußerungsgeschäfte

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

- (1) ¹Private Veräußerungsgeschäfte (§ 22 Nr. 2) sind
1. Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (z.B. Erbbaurecht, Mineralgewinnungsrecht), bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. ²Gebäude und Außenanlagen sind einzubeziehen, soweit sie innerhalb dieses Zeitraums errichtet, ausgebaut oder erweitert werden; dies gilt entsprechend für Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, sowie für Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume. ³Ausgenommen sind Wirtschaftsgüter, die im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden;
 2. Veräußerungsgeschäfte bei anderen Wirtschaftsgütern, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. **²Ausgenommen sind Veräußerungsgeschäfte von Gegenständen des täglichen Gebrauchs.** ³Bei Wirtschaftsgütern im Sinne von *Nummer 2* Satz 1, aus deren Nutzung als Einkunftsquelle zumindest in einem Kalenderjahr Einkünfte erzielt werden, erhöht sich der Zeitraum auf zehn Jahre.

²Als Anschaffung gilt auch die Überführung eines Wirtschaftsguts in das Privatvermögen des Steuerpflichtigen durch Entnahme oder Betriebsaufga-

ESTG § 23

be.³Bei unentgeltlichem Erwerb ist dem Einzelrechtsnachfolger für Zwecke dieser Vorschrift die Anschaffung oder die Überführung des Wirtschaftsguts in das Privatvermögen durch den Rechtsvorgänger zuzurechnen.⁴Die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft gilt als Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter.⁵Als Veräußerung im Sinne des Satzes 1 Nr. 1 gilt auch

1. die Einlage eines Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen, wenn die Veräußerung aus dem Betriebsvermögen innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren seit Anschaffung des Wirtschaftsguts erfolgt, und
2. die verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft.

(2) ¹Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften der in Absatz 1 bezeichneten Art sind den Einkünften aus anderen Einkunftsarten zuzurechnen, soweit sie zu diesen gehören.

(3) ¹Gewinn oder Verlust aus Veräußerungsgeschäften nach Absatz 1 ist der Unterschied zwischen Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits.²In den Fällen des Absatzes 1 Satz 5 Nr. 1 tritt an die Stelle des Veräußerungspreises der für den Zeitpunkt der Einlage nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 angesetzte Wert, in den Fällen des Absatzes 1 Satz 5 Nr. 2 der gemeine Wert.³In den Fällen des Absatzes 1 Satz 2 tritt an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der nach § 6 Absatz 1 Nr. 4 oder § 16 Absatz 3 angesetzte Wert.⁴Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten mindern sich um Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen, soweit sie bei der Ermittlung der Einkünfte im Sinne des § 2 Absatz 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 abgezogen worden sind.⁵Gewinne bleiben steuerfrei, wenn der aus den privaten Veräußerungsgeschäften erzielte Gesamtgewinn im Kalenderjahr weniger als 600 Euro betragen hat.⁶In den Fällen des Absatzes 1 Satz 5 Nr. 1 sind Gewinne oder Verluste für das Kalenderjahr, in dem der Preis für die Veräußerung aus dem Betriebsvermögen zugeflossen ist, in den Fällen des Absatzes 1 Satz 5 Nr. 2 für das Kalenderjahr der verdeckten Einlage anzusetzen.⁷Verluste dürfen nur bis zur Höhe des Gewinns, den der Steuerpflichtige im gleichen Kalenderjahr aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielt hat, ausgeglichen werden; sie dürfen nicht nach § 10d abgezogen werden.⁸Die Verluste mindern jedoch nach Maßgabe des § 10d die Einkünfte, die der Steuerpflichtige in dem unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus privaten Veräußerungsgeschäften nach Absatz 1 erzielt hat oder erzielt; § 10d Abs. 4 gilt entsprechend.⁹Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften, **auf die § 23 in der bis zum 31. Dezember 2008 geltenden Fassung anzuwenden ist**, können abweichend von Satz 7 auch

mit Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ausgeglichen werden.¹⁰ Sie mindern abweichend von Satz 8 nach Maßgabe des § 10d auch die Einkünfte, die der Steuerpflichtige in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus § 20 Abs. 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) erzielt.

§ 52a

Anwendungsvorschriften zur Einführung einer Abgeltungsteuer auf Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394).

....

(11) § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 in der am 1. Januar 2000 geltenden Fassung und § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 in der am 1. Januar 1999 geltenden Fassung sind auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen die Veräußerung auf einem nach dem 31. Dezember 1998 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag oder gleichstehenden Rechtsakt beruht. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 und 3 in der am 16. Dezember 2004 geltenden Fassung ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2005 anzuwenden. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen die Wirtschaftsgüter nach dem 31. Dezember 2008 auf Grund eines nach diesem Zeitpunkt rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts angeschafft wurden; **§ 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Satz 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) ist erstmals auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen die Gegenstände des täglichen Gebrauchs auf Grund eines nach dem 13. Dezember 2010 rechtskräftig abgeschlossenen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts angeschafft wurden.** § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 in der am 1. Januar 1999 geltenden Fassung ist letztmals auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen die Wirtschaftsgüter vor dem 1. Januar 2009 erworben wurden. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 in der am 1. Januar 1999 geltenden Fassung ist letztmals auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen die Veräußerung auf einem vor dem 1. Januar 2009 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag oder gleichstehenden Rechtsakt beruht. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 ist auf Termingeschäfte anzuwenden, bei denen der Erwerb des Rechts auf einen Differenzausgleich, Geldbetrag oder Vorteil nach dem 31. Dezember 1998 und vor dem 1. Januar 2009 erfolgt. § 23 Abs. 1 Satz 5 ist erstmals für Einlagen und verdeckte Einlagen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1999 vorgenommen werden. § 23 Abs. 3 Satz 4 in der Fassung des Gesetzes vom 22. Dezember 1999 (BGBl. I S. 2601) ist auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut nach dem 31. Juli 1995 und vor dem 1. Januar 2009 anschafft oder nach dem 31. Dezember 1998 und vor dem 1. Januar 2009 fertigstellt; § 23 Abs. 3 Satz 4 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) ist auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut nach dem 31. Dezember 2008 anschafft oder fertigstellt. § 23 Abs. 1 Satz 2 und 3 sowie § 23 Abs. 3 Satz 3 in der am 12. Dezember 2006 geltenden Fassung sind für Anteile, die einbringungsgeboren im Sinne des § 21 des Umwandlungssteuergesetzes in der am 12. Dezember 2006 geltenden Fassung sind, weiter anzuwenden. § 23 Abs. 3 Satz 9 zweiter Halbsatz in der Fas-

sung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist auch in den Fällen anzuwenden, in denen am 1. Januar 2007 die Feststellungsfrist noch nicht abgelaufen ist. § 23 Abs. 3 Satz 9 und 10 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912), **geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768), ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 und** ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2013 anzuwenden.

Autor: Prof. Dr. Andreas **Musil**, Potsdam
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

Schrifttum: Nacke, Private Veräußerungsverluste bei Wirtschaftsgütern des täglichen Lebens, NWB Fach 3, 15225; Heuermann, Anmerkung zu BFH IX R 29/06, HFR 2008, 809; Falkner, Die Einkunftserzielungsabsicht im Spannungsfeld von Dogmatik und Praxis, DStR 2010, 788; Nacke, Kein Veräußerungsverlust bei Gegenständen des täglichen Gebrauchs, NWB 2010, 1748; Nacke, Das Jahressteuergesetz 2010, DB 2010, 1142ff.

Kompaktübersicht

J10-1 **Grundinformation:** Durch die Einfügung des **Satzes 2 in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2** nimmt der Gesetzgeber Wirtschaftsgüter des täglichen Gebrauchs aus dem Anwendungsbereich der Vorschrift heraus. Dadurch soll vor allem eine Verrechnung von Veräußerungsverlusten bei diesen Wirtschaftsgütern (Beispiel: Jahreswagen) verhindert werden.

Die Neuregelung von **Satz 9 in Abs. 3** soll nach dem Willen des Gesetzgebers klarstellen, dass Altverluste, die nicht aus Wertpapierveräußerungen stammen, nicht von der in den Sätzen 9 und 10 enthaltenen Übergangsregelung erfasst werden.

J10-2 **Rechtsentwicklung:** zur *Gesetzesentwicklung bis 2009* s. § 23 Anm. 4.

► **JStG 2010 v. 8.12.2010** (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Durch die Einfügung eines neuen Satzes 2 in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 wurde entgegen der Rspr. des BFH normiert, dass Gegenstände des täglichen Gebrauchs nicht von § 23 erfasst werden. In Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 wurde der Satzteil „Nummer 2“ redaktionell gestrichen. Zudem wurde die Formulierung von Abs. 3 Satz 9 iS einer Klarstellung neu gefasst.

J10-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:**

► **Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2:** Der zeitliche Anwendungsbereich des neuen Satzes 2 ist in § 52a Abs. 11 Satz 3 geregelt. Er erstreckt sich auf Veräußerungsgeschäfte, bei denen die Gegenstände des täglichen Ge-

brauchs auf Grund eines nach dem 13.12.2010 rechtskräftig abgeschlossenen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts angeschafft wurden.

- ▶ **Abs. 3 Satz 9:** Mit Blick auf die Neufassung von Abs. 3 Satz 9 bestimmt § 52a Abs. 11 Satz 11, dass diese bereits auf den VZ 2009 anzuwenden ist. Dies ist wegen des klarstellenden Charakters keine verbotene Rückwirkung und damit verfassungsrechtlich zulässig.

Grund der Änderungen:

J10-4

- ▶ **Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2:**

▷ *Unklarheit in Rechtsprechung und Literatur:* Bis zur Einfügung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 war in Rspr. und Literatur umstritten, ob Wirtschaftsgüter des täglichen Gebrauchs in den Anwendungsbereich des § 23 fallen. Mit unterschiedlicher Begründung wurde dies verneint. Teilweise wurde vertreten, es fehle bei solchen Wirtschaftsgütern an einer Einkünfteerzielungsabsicht. Nach OFD Hannover v. 12.3.2001 (FR 2001, 556) handelt ein Stpfl., der WG des täglichen Gebrauchs (insbes. zB sog. Jahreswagen) veräußert, nicht in Einkünfteerzielungsabsicht; danach sind Gewinne aus solchen Veräußerungsgeschäften nicht nach § 23 zu versteuern und Verluste aus ihnen nicht abziehbar (in diesem Sinne auch Falkner, DStR 2010, 788 [792]). Dieser Auffassung kann nicht zugestimmt werden. Träfe sie zu, läge ein privates Veräußerungsgeschäft iSd. § 23 auch nicht vor, wenn jemand zB von einem ArbN eines Automobilwerks einen Jahreswagen erwirbt und diesen 3 Monate später mit Gewinn veräußert. Die gesetzlichen Kriterien eines privaten Veräußerungsgeschäfts iSd. § 23 unterscheiden sich nicht danach, ob aus dem Geschäft positive oder negative Einkünfte erzielt werden. Estl. zu erfassende Einkünfte liegen zwar grds. nur vor, wenn die Absicht besteht, auf Dauer nachhaltig Gewinne/Überschüsse zu erzielen (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [766]). Bei Veräußerung von WG iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 reicht aber zur stl. Erfassung als privates Veräußerungsgeschäft aus, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als 1 Jahr beträgt. Diese Regelung hat uE Spezialcharakter und schließt eine Einzelfallprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht aus (s. § 23a Anm. 271; umfassend Falkner, DStR 2010, 788).

Mit anderer Begründung wollte das Hess. FG (v. 25.4.2006, EFG 2006, 1758; nrkr., Rev. Az. BFH IX R 29/06) WG des täglichen Bedarfs aus dem Anwendungsbereich der Vorschrift ausnehmen. Unter den Begriff der „anderen Wirtschaftsgüter“ seien nur solche zu fassen, bei denen Wertsteigerungen während der einjährigen Frist unabhängig von der Entwicklung des Marktes nicht von vornherein ausgeschlossen seien. Somit fielen beispielsweise gebrauchte PKW nicht unter § 23. Auch diese Ein-

schränkung ist abzulehnen. Sie lässt sich nicht mit dem eindeutigen Wortlaut vereinbaren, der von „anderen Wirtschaftsgütern“ spricht.

- ▷ *BFH v. 22.4.2008 – IX R 29/06*: Der BFH hat demgegenüber in seiner Entscheidung v. 22.4.2008 (IX R 29/06, BStBl. II 2009, 296) ausgesprochen, dass auch Wirtschaftsgüter des täglichen Gebrauchs von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erfasst würden. Insbesondere sei die Veräußerung eines Gebrauchtwagens innerhalb der Jahresfrist steuerbar. Der BFH sprach sich gegen die von der Vorinstanz noch vorgenommene teleologische Reduktion aus. Für sie bestehe weder aus systematischen noch verfassungsrechtlichen Gründen ein Bedürfnis. Dem ist die Literatur zu Recht gefolgt (Nacke, NWB Fach 3, 15225; Heuermann, HFR 2008, 809). Allerdings war schon damals die Befürchtung geäußert worden, der Gesetzgeber könne eine fiskalische Lücke, die der BFH mit seiner Rspr. insbesondere im Hinblick auf die Verlustberücksichtigung gerissen habe, schnell wieder schließen (Nacke, NWB Fach 3, S. 15225, 15228). Diese Befürchtung hat sich mit dem Jahressteuergesetz 2010 erfüllt (s. Anm. J 10-2).
- ▷ *Gesetzgeberische Intention*: Der Gesetzgeber verfolgt mit der Gesetzesänderung ausdrücklich das Ziel, den Folgerungen der Rspr. in BFH v. 22.4.2008 – IX R 29/06, BStBl. II 2009, 296, den Boden zu entziehen (BTD Drucks. 17/2249, 54). Wirtschaftsgüter des täglichen Gebrauchs würden vorrangig zur Nutzung angeschafft. Der Veräußerer habe nicht die Erwartung, durch die Veräußerung einen höheren Preis zu erzielen, als er selbst aufgewandt habe. Vielmehr wolle er die Kosten der eigenen Nutzung minimieren. Im Rahmen der Veräußerung fielen so regelmäßige Verluste an, deren steuerliche Wirksamkeit es zu verhindern gelte. Es handele sich bei der Neuregelung lediglich um eine Klarstellung. UE sind diese Erwägungen des Gesetzgebers problematisch. Die Annahme, es handele sich um eine Klarstellung, kann nicht überzeugen, da Gegenstände, die zuvor nach geltender Rspr. vom Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erfasst waren, nun konstitutiv aus dessen Anwendungsbereich ausgenommen wurden. Zudem wird nicht offengelegt, nach welchen Kriterien Wirtschaftsgüter des täglichen Gebrauchs identifiziert werden sollen.
- ▶ **Abs. 3 Satz 9**: Der im Rahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 (s. § 23 Anm. 4) neu eingefügte Abs. 3 Satz 9 enthält den ersten Teil der Übergangsregelung für die Verlustberücksichtigung bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften. Danach sind Verluste aus solchen Geschäften, die noch der alten Fassung des § 23 unterfallen, für einen Übergangszeitraum von fünf Jahren auch mit Einkünften aus Kapitalvermögen iSv. § 20 Abs. 2 auszugleichen.

Problematisch war die Frage, ob von der Übergangsregelung nur Verluste aus Wertpapiergeschäften oder alle Altverluste im Rahmen von § 23 erfasst sind. Der Gesetzgeber hat mit dem JStG 2010 (s. Anm. J 10-2) den Wortlaut von Abs. 3 Satz 9 dahingehend geändert, dass von der Vorschrift nicht wie bisher Verluste „im Sinne des § 23 in der bis zum 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung“, sondern Verluste, „auf die § 23 in der bis zum 31. Dezember 2008 geltenden Fassung anzuwenden ist“, für einen begrenzten Zeitraum mit Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden können. Damit soll ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 17/2249, 54f.) gesetzgeberisch klargestellt werden, dass Verluste aus Grundstücksverkäufen und Veräußerungen von anderen Wirtschaftsgütern, die keine Wertpapiere sind, und die ab dem 1.1.2009 entstanden sind, keine Altverluste darstellen, auf die Satz 9 anwendbar ist. Diese Auffassung hatte die Finanzverwaltung bereits in Tz. 130 des BMF-Schr. v. 22.12.2009, BStBl. I 2010, 94, vertreten.

In der Tat besteht ein verfassungsrechtliches Bedürfnis nach einer erweiterten Verlustverrechnungsmöglichkeit nur dort, wo die Gefahr von Totalverlusten besteht. Dies ist nur bei solchen Verlusten der Fall, deren Einkünftezuordnung gewechselt hat, also solche, die nun in § 20 geregelt sind. Kein Bedürfnis für die Erweiterung der Sätze 9 und 10 besteht hingegen bei den Veräußerungsgewinnen aus der Veräußerung von Grundstücken und sonstigen Wirtschaftsgütern, die keine Wertpapiere sind, weil hier weiterhin eine Verrechnung mit positiven Einkünften aus § 23 möglich bleibt. Die Beschränkung der Verlustverrechnung auf Altverluste aus Wertpapieren lässt sich indes der Altfassung des Satzes 9 nicht ohne Weiteres entnehmen. Vielmehr bedarf es systematischer und teleologischer Erwägungen, um zu dieser Lösung zu gelangen (kritisch zur Auffassung der Finanzverwaltung Glenk in Blümich, § 23, Rz. 241). Mit der Neufassung soll nun die Auffassung der Finanzverwaltung gesetzgeberisch abgesichert werden.

Bedeutung der Änderungen:

J10-5

► Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2:

▷ *Herausnahme von Wirtschaftsgütern aus dem Bereich der Steuerbarkeit:* Die Neuregelung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 führt dazu, dass Wirtschaftsgüter des täglichen Gebrauchs aus dem steuerbaren Bereich herausgenommen werden. Es handelt sich nicht bloß um eine Klarstellung, weil auch Wirtschaftsgüter des täglichen Gebrauchs begrifflich Wirtschaftsgüter sind und somit Einkünfte aus ihrer Veräußerung, seien sie nun positiv oder negativ, nach der Grundentscheidung des § 23 der Besteuerung unterliegen.

▷ *Verfassungskonformität der Regelung:* Die Abweichung von der gesetzgeberischen Grundentscheidung könnte zu der Frage führen, ob die

Neuregelung verfassungskonform ist. Immerhin wird sie weitgehend mit fiskalischen Erwägungen gerechtfertigt. Jedoch kann der Gesetzgeber zumindest für sich in Anspruch nehmen, dass bestimmte Gegenstände typischerweise nicht zur Einkünfteerzielung angeschafft werden, sondern der bloßen Vermögensverwendungssphäre zuzurechnen sind. Dies erscheint zumindest vertretbar. Er dürfte daher mit der Neuregelung seinen Gestaltungsspielraum noch nicht überschritten haben.

- ▷ *Begriff der Wirtschaftsgüter des täglichen Gebrauchs:* Der neue Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 bestimmt, dass Wirtschaftsgüter des täglichen Gebrauchs vom Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 ausgenommen sind. Zu klären ist insbesondere der Begriff des Wirtschaftsgutes des täglichen Gebrauchs. Die Gesetzesbegründung äußert sich nicht zu der Frage, was Wirtschaftsgüter des täglichen Gebrauchs sind und nach welchen Kriterien sie zu ermitteln sind. Vielmehr liegt der gesetzgeberischen Entscheidung ein begriffliches Vorverständnis zugrunde, das nicht offengelegt wird. Hier werden sich künftig schwierige Abgrenzungsfragen ergeben (kritisch auch Nacke, NWB 2010, 1748 [1749f]). Während der Wirtschaftsgutsbegriff nicht zu Schwierigkeiten führt, lässt sich schwer bestimmen, welche Wirtschaftsgüter zum täglichen Gebrauch bestimmt sind und welche nicht. Zunächst ist fraglich, welcher Maßstab der Bestimmung zugrunde zu legen ist. Denkbar ist ein Abstellen auf die subjektive Bestimmung durch den Steuerpflichtigen, aber auch auf objektive Kriterien. Im Rahmen der subjektiven Betrachtungsweise könnte danach differenziert werden, ob die fraglichen Gegenstände mit Einkünfteerzielungsabsicht angeschafft und veräußert wurden. Jedoch wurde bereits ausgeführt, dass die Einkünfteerzielungsabsicht gerade kein Merkmal des Tatbestandes bei § 23 ist (s. § 23a Anm. 271). Vielmehr impliziert bereits die Veräußerung innerhalb der Veräußerungsfrist die Steuerbarkeit. Es erschiene widersprüchlich, bei der tatbestandlichen Abgrenzung innerhalb von Abs. 1 Satz Nr. 2 nun doch auf diese subjektive Komponente abzustellen (anders Nacke, NWB 2010, 1748 [1750]). Vorzuziehen ist dementsprechend ein objektiver Maßstab. Danach sind solche Gegenstände aus dem Anwendungsbereich auszunehmen, die üblicherweise nur zur Nutzung und nicht zur Veräußerung angeschafft werden. Es geht also nicht um eine Einkünfteerzielungsabsicht, sondern um eine abstrakt-objektive Eignung zur Einkünfteerzielung.
- ▷ *Einzelfälle:* Vor diesem Hintergrund dürften schlichte Gebrauchs- und Verbrauchsgegenstände (Möbel, Hausrat, Fahrräder, Lebensmittel u.ä.) fraglos unter Satz 2 zu subsumieren sein. Auch marktübliche Gebrauchtwagen fallen hierunter, weil sie keine Wertsteigerung erfahren können und lediglich zur Nutzung angeschafft werden, damit aber der einkom-

mensteuerlich irrelevanten Vermögensverwendung zuzuordnen sind. Schwieriger ist die Entscheidung bei Oldtimern und Antiquitäten. Diese besitzen bei typisierender Betrachtung sowohl eine Nutzungs- als auch eine Wertsteigerungskomponente. Hier wird man entscheidend auf die Eignung zur Wertsteigerung abstellen müssen, da derartige Gegenstände auch als Wertanlage angeschafft werden. Sie sind weiter nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 steuerbar, und zwar unabhängig von den konkreten Umständen ihrer Nutzung.

► **Abs. 3 Satz 9:**

- ▷ **Regelungsinhalt:** Der Gesetzgeber verfolgt mit der Neufassung das Ziel, iS einer Klarstellung nur solche Altverluste in die Übergangsregelung der Sätze 9 und 10 einzubeziehen, die sich auf Wertpapiergeschäfte iSv. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aF beziehen. Dieses Ziel wurde durch die Wortlautanpassung erreicht. In der Tat ist auf Verluste aus Grundstücksgeschäften und Geschäften mit sonstigen Wirtschaftsgütern, die nach dem 31.12. 2008 anfallen, niemals die Altfassung, sondern immer die derzeit geltende Fassung anwendbar, so dass diese nun eindeutig aus Satz 9 herausfallen. Dies soll entsprechend der zeitlichen Anwendungsregelung (dazu Anm. J 10-3) bereits für den VZ 2009 gelten.
- ▷ **Verbotene Rückwirkung?** Teilweise wird nun angenommen, diese durch das JStG 2010 vorgenommene Änderung stelle einen Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot dar (so etwa Nacke, DB 2010, 1142 [1145]). Für den VZ 2009 liege eine echte, für den VZ 2010 eine unechte Rückwirkung vor, die nicht zu rechtfertigen seien. Das wäre zutreffend, wenn der Gesetzgeber nicht bloß klarstellend, sondern materiell neuregelnd tätig geworden wäre. Denn nur in diesem Falle könnte eine nachträgliche Mehrbelastung für den Steuerpflichtigen entstehen. Es wurde bereits ausgeführt (s. Anm. J 10-5), dass die Altfassung des Satzes 9 der Auslegung zugänglich war und mehrere Auslegungsergebnisse als juristisch zutreffend und zulässig anzusehen waren. Eine höchstrichterliche Entscheidung der Auslegungsfrage fehlt. In einer solchen Situation liegt es näher, von einer klarstellenden Wortlautanpassung auszugehen und nicht von einer verfassungsrechtlich zweifelhaften, weil rückwirkenden Mehrbelastung. Denn ausweislich schon der damaligen gesetzgeberischen Intention sollten durch die Sätze lediglich verfassungsrechtlich problematische Totalverluste vermieden und nicht zusätzliche Vergünstigungen gewährt werden.

