

## Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Wiedereinführung des Fifo-Verfahrens für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns bei Fremdwährungsbeträgen durch den neuen Abs. 1 Nummer 2 Satz 3. Aufhebung der Übergangsregelung des Abs. 3 Sätze 9 und 10, die bis zum Veranlagungszeitraum 2013 eine Verlustverrechnungsmöglichkeit mit Einkünften aus Kapitalvermögen normierte.
- ▶ Fundstelle: Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (KroatienAnpG) v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126)

## § 23

### Private Veräußerungsgeschäfte

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),  
 zuletzt geändert durch KroatienAnpG v. 25.7.2014  
 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126)

- (1) <sup>1</sup>Private Veräußerungsgeschäfte (§ 22 Nummer 2) sind
1. *unverändert*
  2. Veräußerungsgeschäfte bei anderen Wirtschaftsgütern, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. <sup>2</sup>Ausgenommen sind Veräußerungen von Gegenständen des täglichen Gebrauchs. <sup>3</sup>**Bei Anschaffung und Veräußerung mehrerer gleichartiger Fremdwährungsbeträge ist zu unterstellen, dass die zuerst angeschafften Beträge zuerst veräußert wurden.** <sup>4</sup>Bei Wirtschaftsgütern im Sinne von Satz 1, aus deren Nutzung als Einkunftsquelle zumindest in einem Kalenderjahr Einkünfte erzielt werden, erhöht sich der Zeitraum auf zehn Jahre.

Satz 2 bis 5 *unverändert*

(2) *unverändert*

- (3) <sup>1</sup>Gewinn oder Verlust aus Veräußerungsgeschäften nach Absatz 1 ist der Unterschied zwischen Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits. <sup>2</sup>In den Fällen des Absatzes 1 Satz 5 Nummer 1 tritt an die Stelle des Veräußerungspreises der für den Zeitpunkt der Einlage nach § 6 Absatz 1 Nummer 5 angesetzte Wert, in den Fällen des Absatzes 1 Satz 5 Nummer 2 der ge-

meine Wert.<sup>3</sup>In den Fällen des Absatzes 1 Satz 2 tritt an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 oder § 16 Absatz 3 angesetzte Wert.<sup>4</sup>Die 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 Nummer 4 bis 7 abgezogen worden sind.<sup>5</sup>Gewinne bleiben steuerfrei, wenn der aus den privaten Veräußerungsgeschäften erzielte Gesamtgewinn im Kalenderjahr weniger als 600 Euro betragen hat.<sup>6</sup>In den Fällen des Absatzes 1 Satz 5 Nummer 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 Nummer 2 für das Kalenderjahr der verdeckten Einlage anzusetzen.<sup>7</sup>Verluste 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.<sup>8</sup>Die 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 Absatz 4 gilt entsprechend.<sup>9</sup>*Verluste 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.*<sup>10</sup>*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.*

Autor und Mitherausgeber: Prof. Dr. Andreas Musil, Potsdam

## Kompaktübersicht

### J 14-1 Inhalt der Änderungen:

► **Abs. 1 Nr. 2 Satz 3:** Im Zuge der Einführung der Abgeltungsteuer war die Anwendung der Fifo-Methode (first in – first out) auf Fremdwährungsgeschäfte aus § 23 gestrichen worden. Da die infolgedessen anzuwendende Durchschnittsmethode zu Anwendungsproblemen führt, kehrt der Gesetzgeber mit der Einfügung von Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 zur alten Rechtslage zurück.

► **Abs. 3 Sätze 9 und 10:** Die zweite Änderung betrifft die Aufhebung der Abs. 3 Sätze 9 und 10, die nach der in § 52a Abs. 11 Satz 11 aF enthaltenen Anwendungsregelung nur bis zum VZ 2013 anzuwenden sind.

**Rechtsentwicklung:**

J 14-2

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2011** s. § 23 Anm. 4.

► **KroatienAnpG v. 25.7.2014** (BGBl. I 2014, 1266; BSStBl. I 2014, 1126): Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 wird neu eingefügt; Abs. 3 Sätze 9 und 10 werden aufgehoben.

**Zeitlicher Anwendungsbereich:** Zum zeitlichen Anwendungsbereich der Änderungen trifft § 52 keine Sonderregelungen, so dass nach § 52 Abs. 1 Satz 1 von einer Anwendung ab dem VZ 2014 auszugehen ist.

J 14-3

**Grund und Bedeutung der Änderungen:**

J 14-4

► **Abs. 1 Nr. 2 Satz 3:** Durch die Einfügung des neuen Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 wird die bis 2008 geltende Regelung zur Anwendung des Fifo-Verfahrens bei Fremdwährungsgeschäften wieder eingeführt. Die Gesetzesbegründung (BTDrucks. 18/1529, 54) führt aus, dass die ab VZ 2009 anwendbare Durchschnittsmethode die Berechnung des Veräußerungsgewinns erheblich verkompliziert habe. Deshalb kehre man aus Vereinfachungsgründen zur Fifo-Methode zurück. Die Fifo-Methode führt aufgrund der Fiktion eines „first in – first out“ zu vergrößernden Ergebnissen. Allerdings hat sie gegenüber der Durchschnittsmethode den großen Vorteil besserer Praktikabilität. Vor diesem Hintergrund ist die Neuregelung zu begrüßen.

Zu Berechnungsbeispielen, allerdings vor dem Hintergrund einer früheren Tatbestandsfassung, s. Derlien/Spiller, DStR 2005, 1520.

► **Die Aufhebung der Sätze 9 und 10 des Abs. 3** ist eine Folge der in § 52a Abs. 11 Satz 11 EStG normierten Anwendungsbegrenzung bis zum VZ 2013. Diese zeitliche Begrenzung der Verlustverrechnungsmöglichkeit löst verfassungsrechtl. Bedenken aus, weil sie zur Entstehung endgültig nicht abzugsfähiger Verluste führen kann (dazu mwN Wernsmann in KSM, § 23 Rn. F 38 [4/2014]). Allerdings dürfte die Regelung aufgrund der Befugnis des Gesetzgebers zur zeitlichen Begrenzung von Übergangsregelungen verfassungskonform sein. Gerade bei der Umstrukturierung komplexer Regelungssysteme besitzt der Gesetzgeber einen besonders weiten Spielraum bei der Ausgestaltung der Übergangsvorschriften (vgl. etwa BVerfG v. 28.4.1999 – 1 BvL 32/95, BVerfGE 100, 1, 39; v. 17.11.2009 – 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1). Dieser dürfte vorliegend noch nicht überschritten sein, weil die Umstellung auf die Abgeltungsteuer einen tiefgreifenden Systemwechsel beinhaltet und ein fünfjähriger Übergangszeitraum als hinreichend lang anzusehen ist (aA etwa Hey, FR 2014, 349).

