

Spekulationsgewinnbesteuerung: Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts und ihre Folgen

RA/FAStR/StB Dr. Ulrich Koops / WP/StB Jürgen Dräger, MDS Möhrle & Partner, Hamburg

Mit Urteil vom 9.3.2004 (2 BvL 17/02) hat das BVerfG die Regelungen zur Besteuerung von Spekulationsgewinnen gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1b EStG mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes für unvereinbar und damit für nichtig erklärt, soweit Veräußerungsgeschäfte mit Wertpapieren betroffen sind. Die Entscheidung gilt nach dem Urteilstenor ausdrücklich nur für das Einkommensteuergesetz in der Fassung der Jahre 1997 und 1998. Sie wirft aber darüber hinaus Fragen auf, die die Folgejahre und die Vorjahre betreffen. Außerdem ist insoweit allgemein der Handlungsbedarf für die steuerliche Beratung zu untersuchen.

I. Die Entscheidung vom 9.3.2004

Das BVerfG verlangt unter Berufung auf Art. 3 Abs. 1 GG für das Steuerrecht, dass die betroffenen Steuerpflichtigen vom Gesetz nicht nur rechtlich, sondern auch tatsächlich gleich belastet werden. Daher ist ein Gesetz auch dann verfassungswidrig, wenn es zwar nach seiner wörtlichen Fassung auf eine gleiche Belastung aller davon betroffenen Bürger gerichtet ist, jedoch die Durchsetzung des Steueranspruchs wegen struktureller Vollzugshindernisse weitgehend vereitelt wird. Damit folgt das Gericht seiner im Zinsbesteuerungs-Urteil v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84 S. 239 = DB 1991 S. 1421) bereits begonnenen Entscheidungspraxis.

Entsprechende Mängel im Vollzug des Gesetzes hat das Verfassungsgericht in der Spekulationsbesteuerung für die Jahre 1997 und 1998 gesehen und daher § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1b EStG für nichtig erklärt. Dies hat zur Folge, dass für 1997 und 1998 die Vorschrift nicht mehr angewandt werden kann. Mit der Nichtigkeitserklärung ist das BVerfG in konsequenter Weise über die sonst übliche bloße Feststellung der Unvereinbarkeit gem. § 79 Abs. 1 BVerfGG hinausgegangen.

II. Folgen für die Veranlagungszeiträume 1997 und 1998

Bestandskräftige ESt-Bescheide für die Veranlagungszeiträume 1997 und 1998 können aufgrund der Entscheidung des BVerfG nicht geändert werden. Allerdings ist die **Vollstreckung** aus derartigen Bescheiden **unzulässig**, soweit die Steuerschuld auf

die nunmehr verfassungswidrige Besteuerung von Spekulationsgewinnen entfällt (§ 79 Abs. 2 Satz 1 und 2 BVerfGG). Gegen rechtskräftige Strafurteile, mit denen die Hinterziehung der (nunmehr verfassungswidrigen) Steuern auf Spekulationsgewinne geahndet wird, ist die Wiederaufnahme des Verfahrens nach den Vorschriften der Strafprozessordnung zulässig (§ 79 Abs. 1 BVerfGG).

Soweit für die Veranlagungszeiträume 1997 und 1998 eine Bestandskraft entweder noch nicht eingetreten ist oder die Bestandskraft durch Änderungstatbestände der AO durchbrochen wird, ist die Entscheidung des BVerfG umzusetzen, d.h. die Besteuerung der Spekulationsgewinne auf Wertpapiergeschäfte ist zu eliminieren. Tatbestände des Nichteintritts der Bestandskraft bzw. der Durchbrechung der Bestandskraft sind insbesondere:

- Es ist noch gar kein Steuerbescheid ergangen.
- Es wurde Einspruch eingelegt und über diesen ist noch nicht entschieden.
- Es schwebt ein Finanzgerichtsverfahren, über das noch nicht rechtskräftig entschieden ist.
- Der Bescheid steht noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 1 AO.
- Der Bescheid ist vorläufig nach § 165 Abs. 1 AO hinsichtlich der Besteuerung der Einkünfte aus Spekulationsgewinnen.
- Ein bestandskräftiger Bescheid unterliegt einer Änderung, namentlich wegen neuer Tatsachen nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO oder wegen

steuer-journal Nr.

 sj 0407 0010

Mehr zum Thema:

- ▶ BVerfG, Urteil v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02
- ▶ Urteilsbericht zum BFH-Beschluss v. 21.12.2003 – VII B 85/03
- ▶ BFH, Beschluss v. 21.10.2003 – VII B 85/03
- ▶ Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des BFH v. 16.7.2002 – IX R 62/99

Änderung von Grundlagenbescheiden nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO.

In den Fällen der Bestandskraftsdurchbrechung nach §§ 173 Abs. 1 Nr. 1 und 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ist allerdings zu beachten, dass die Berichtigung nur im Rahmen der Saldierung nach § 177 Abs. 1 AO erfolgen kann. Das bedeutet, dass der Wegfall der Spekulationsbesteuerung nur bis zur Höhe des Betrages erfolgen kann, mit dem die Bestandskraft zu Ungunsten des Steuerpflichtigen nach den genannten Änderungsvorschriften durchbrochen wird.

Liegen die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für eine Berücksichtigung der Entscheidung des BVerfG vor und ist der zur Verhinderung von Bestandskraft und Festsetzungsverjährung erforderliche Änderungsantrag gestellt, ergibt sich in der Praxis die Frage, ob man auf schnelle Erledigung drängt, was bis hin zur Androhung und Durchführung der Untätigkeitsklage nach § 46 Abs. 1 FGO betrieben werden kann. Dagegen kann sprechen, dass ein Zuwarten durch die Verzinsung der Erstattungsbeträge nach § 233a AO „versüßt“ wird. Eine Verzinsung von 6% p.a. bei gleichsam mündelsicherer Geldanlage wird derzeit sonst nicht geboten.

III. Auswirkungen auf Veranlagungszeiträume vor 1997

Der Tenor der Entscheidung des BVerfG bezieht sich ausdrücklich nur auf die Jahre 1997 und 1998. Daher sind Steuerfestsetzungen für die Jahre vor 1997 unmittelbar nicht betroffen.

Betrachtet man allerdings die Gründe, die das Verfassungsgericht dazu bewogen haben, die Nichtigkeit im Hinblick auf die Besteuerungswirklichkeit der Zeiträume ab 1997 festzustellen, so muss man zur Auffassung gelangen, dass auch für die Jahre davor die zur Nichtigkeit führenden strukturellen Vollzugshindernisse vorgelegen haben. Das BVerfG konnte das Gesetz für diese Zeiträume nur deswegen nicht ebenfalls für nichtig erklären, weil das Ausgangsverfahren sich nicht auf diese Jahre bezog. Das EStG 1990, das bis einschließlich 1996 galt, harrt also noch einer formellen Nichtigkeitserklärung bezüglich des dort gleichermaßen geltenden § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1b EStG und der diesbezüglich wohl ebenfalls festzustellenden Vollzugsdefizite.

Konsequenz der geschilderten verfassungsrechtlichen Situation für die Veranlagungszeiträume vor 1997 ist, dass ebenso wie für die Veranlagungszeiträume 1997 und 1998 **Steuerbescheide, die Spekulationsgeschäfte für private Wertpapierveräußerungsgeschäfte erfassen, offen gehalten werden müssen**. In diesen Verfahren sind Anträge auf Änderung unter Hinweis auf die Entscheidung des BVerfG zu stellen. Allerdings können weder FA

noch FG von sich aus vom formell noch gültigen Gesetz abweichen. Das FG wird nach § 80 BVerfGG den § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1b EStG 1990 dem BVerfG vorlegen. In anderen Verfahren ist dann entweder das Ruhen nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO (im Einspruchsverfahren) eingetreten oder die Vorläufigkeit nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO anzuordnen.

Es sollte aber aus unserer Sicht möglich sein, dass diese sicherlich nicht sehr zahlreichen „Altfälle“ der Spekulationsbesteuerung von der Finanzverwaltung generell im Wege der abweichenden Festsetzung aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO erledigt werden, solange eine formelle Nichtigkeitserklärung durch das BVerfG noch nicht vorliegt.

IV. Auswirkungen auf die Veranlagungszeiträume ab 1999

Es kann als sicher angesehen werden, dass auch die Gesetzesfassung ab 1999 Gegenstand eines Vorlageverfahrens nach § 80 Abs. 1 BVerfGG werden wird. Das BVerfG hat dann die für diese Jahre im Prinzip unverändert bestehenden Erhebungsdefizite zu beurteilen. Der 2. Senat hat zwar in seiner Entscheidung vom 9.3.2004 davon abgesehen, die in § 78 Satz 2 BVerfGG eröffnete Möglichkeit zu ergreifen, auch die Nachfolgeregelung für nichtig zu erklären. Das ist aber nicht als abschließende Wertung, sondern als obiter dictum zu verstehen. Weitere Prüfungen müssen zur Verdichtung der Entscheidungsgrundlagen vorgenommen werden.

Bereits im Urteil vom 9.3.2004 selbst werden über das Jahr 1998 hinausgehende Vollzugsdefizite ausgemacht, die es nahe legen, von einer strukturell der materiellen Steuernorm gegenläufigen Erhebungsregel zu sprechen. Diese Defizite werden auch nicht durch die ab 1999 gegebene Möglichkeit aufgehoben, Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften mit Gewinnen in Folgejahren zu verrechnen. Die Möglichkeit der Verlustverrechnung betrifft nur diejenigen Steuerpflichtigen, die tatsächlich ab 1999 Verluste erlitten haben. Für diese Personen ist sicherlich der Anreiz zur Deklaration in ihren Steuererklärungen erhöht. Dies ändert aber nichts an der strukturell bedingten mangelnden Besteuerung bei der überwiegenden Zahl der anderen Steuerpflichtigen mit positiven Einkünften.

Aktuell verstärkt werden die in der Urteilsbegründung aufgeführten Defizite durch die Entscheidung des BFH v. 4.11.2003 – VII R 28/01, sj 0407/1006. Durch dieses Urteil wird klargestellt, dass die Außenprüfung bei Banken prinzipiell nicht dazu dienen darf, gezielt nach Wertpapierveräußerungsgeschäften der Kunden zu suchen.

Überdies muss man darauf hinweisen, dass die Entscheidung des BVerfG selbst dazu geeignet ist, das Erhebungsdefizit zu verstärken. Die Finanz-

verwaltung wird keine Auskünfte verlangen und eigene Ermittlungen anstellen dürfen wegen steuerlicher Sachverhalte, die wegen Nichtigkeit der einschlägigen Gesetzesnorm nicht mehr steuerbar sind. Die Ermittlungsmaßnahmen der Finanzverwaltung können sich nur auf Sachverhalte beziehen, an die ein gültiges Steuergesetz die Leistungspflicht knüpft (§§ 3 Abs. 1, 85 und 88 AO). Der Spruch des BVerfG und seine absehbare Erweiterung auf die Jahre ab 1999 trägt also durchaus dazu bei, die strukturelle Ungleichheit des Gesetzesvollzugs zu verstärken.

V. Spekulationsverluste in 1997 und 1998

Eine weitere Frage, die sich an die Entscheidung vom 9.3.2004 anschließt, ist die nach dem steuerlichen Schicksal von Spekulationsverlusten der Jahre 1997 und 1998. Sie liegt noch dem BFH zur Entscheidung vor (IX R 35/01), der darüber zu urteilen hat, ob die Grundsätze des Urteils des BVerfG zur Berücksichtigung von Verlusten aus der Vermietung beweglicher Wirtschaftsgüter (2 BvR 1818/91, DB 1999 S. 2247) auch auf Spekulationsverluste anwendbar ist.

Diesbezüglich wird man davon ausgehen können, dass mit der Nichtigkeitserklärung des Gesetzes auch kein Raum mehr vorhanden ist für die Anerkennung von korrelierenden Verlusten aus den gleichen Jahren. Das Verfassungsgericht hat zwar den fehlenden Verlustausgleich bei den sonstigen Einkünften gem. § 22 Nr. 3 EStG beanstandet, dies allerdings vor dem Hintergrund, dass die positiven Einkünfte dieser Art zu versteuern sind. Sollten in der weiteren Folge auch in den Jahren ab 1999 Spekulationsgewinne aus Wertpapierveräußerungsgeschäften wegen der Nichtigkeit des Gesetzes nicht (mehr) besteuert werden können, entfielen insoweit auch die ab diesem Jahr neu in das Gesetz aufgenommene Verlustverrechnungsmöglichkeit gem. § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG.

VI. Auswirkungen auf strafbefreiende Erklärungen nach dem Steueramnestiegesetz

Nach dem Steueramnestiegesetz (Gesetz zur Förderung der Steuerehrlichkeit) kann für die Hinterziehung von Steuern, die zwischen 1993 und 2002 entstanden sind, durch Nacherklärungen und anschließende Entrichtung einer pauschalen Abgeltungsteuer Straffreiheit erlangt werden (vgl. dazu Koops/Albrecht in sj 05/2004 S. 19, sj 0405 0013). Die Auswirkungen des Urteils des BVerfG vom 9.3.2004 dazu lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Eine Nacherklärung von Spekulationsgewinnen aus privaten Wertpapierveräußerungsgeschäften für die Jahre 1997 und 1998 erübrigt sich. Soweit derartige Gewinne nacherklärt worden sind und die einmonatige Einspruchsfrist nach § 10 Abs. 2 Satz 1 StraBEG

in Verbindung mit § 355 Abs. 1 Satz 2 AO noch nicht abgelaufen ist, kann über den Einspruch gegen die Amnestieerklärung eine Korrektur erreicht werden. Nach Bestandskraft der Amnestieerklärung ist eine Änderung nicht mehr möglich.

- Für die Jahre vor 1997 sollte die Wahrscheinlichkeit einer Nichtigkeit des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht von einer (vorsorglichen) Amnestieerklärung abhalten. Auch insoweit können über einen gleichzeitigen Einspruch gegen die Amnestieerklärung mit Hinweis auf die voraussichtliche Nichtigkeitsklärung die Rechte gewahrt werden.
- Für nachzuerklärende Spekulationsgewinne der Jahre ab 1999 gilt das vorstehend für die Jahre vor 1997 Gesagte entsprechend. Bei der Entscheidung sollte aber bedacht werden, dass eine Nichtigkeitsklärung für die Jahre ab 1999 weit weniger sicher ist als für die Jahre vor 1997.

► Beratungskonsequenzen:

1. Für die Jahre 1997 und 1998 sind in alle noch nicht bestandskräftig abgeschlossenen Verfahren Änderungsanträge mit Hinweis auf die Entscheidung des BVerfG vom 9.3.2004 einzubringen. Auch in den Fällen der Durchbrechung der Bestandskraft durch Änderungen nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 oder § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO sind Änderungsanträge angezeigt.
2. Für die Jahre vor 1997 und ab 1999 gilt entsprechendes. Denn für die Jahre vor 1997 ist die Nichtigkeitsklärung in einem weiteren Verfahren durch das BVerfG wahrscheinlich. Für die Jahre ab 1999 ist wegen fortbestehender Erhebungsdefizite eine Nichtigkeits- oder Unvereinbarkeitserklärung durch das BVerfG möglich.
3. Erstattungsansprüche aufgrund der vorzunehmenden Änderungsveranlagungen sind nach § 233a AO zu verzinsen. Unter diesem Aspekt kann von einer Forcierung der Änderungsveranlagungen abgesehen werden, vorausgesetzt, Bestandskraft und Festsetzungsverjährung sind durch einen entsprechenden Änderungsantrag gehindert.
4. Soweit Erklärungen nach dem Amnestiegesetz noch nicht abgegeben oder noch nicht bestandskräftig sind, sollte gegebenenfalls die Nachmeldung von Spekulationsgewinnen aus Wertpapiergeschäften in den Jahren vor 1997 und ab 1999 durch Einspruch gegen die Amnestieerklärung offen gehalten werden. Abgegebene Erklärungen zu Spekulationsgewinnen der Jahre 1997 und 1998 können (nur) durch einen Einspruch innerhalb der Monatsfrist nach Einreichung „gerettet“ werden.