

Professor Dr. Johanna Hey, Lehrstuhl für Unternehmenssteuerrecht,  
Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

## Spekulationsgewinnbesteuerung in den Jahren 1997 und 1998 verfassungswidrig

Der Ehrliche ist nicht länger der Dumme! Mit Urteil vom 9. 3. 2004 (2 BvL 17/02) hat der Zweite Senat des BVerfG die Besteuerung von Einkünften aus privaten Wertpapiergeschäften (sog. Spekulationsgewinne, § 23 Abs. 1 Nr. 1b EStG 1997) für die Jahre 1997 und 1998 für nichtig erklärt. Zu verdanken ist das Urteil der Beharrlichkeit des Doyen der Steuerrechtswissenschaft Klaus Tipke und dem IX. Senat des BFH, über dessen Richtervorlage (Beschl. v. 16. 7. 2002 – IX R 62/99, BStBl. II 2003, 74) das BVerfG zu entscheiden hatte. Gerügt wurde ein Verstoß gegen das Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit. Aufgrund der Beschränkung der Kontrollmöglichkeiten durch § 30a AO sah das BVerfG die Durchsetzung der materiell angeordneten Steuerpflicht in einer Weise behindert, dass die Gleichheit im tatsächlichen Belastungserfolg nicht mehr gewährleistet werden konnte. Das dem Gesetzgeber zuzurechnende strukturelle Vollzugsdefizit wirkt zurück auf die materielle Rechtslage und macht diese verfassungswidrig. Wenn nun der Ehrliche nicht länger der Dumme ist, muss man allerdings ergänzen, dass ein gesundes Misstrauen erforderlich war, um von der Entscheidung des BVerfG zu profitieren. Zu einer Erstattung in der Vergangenheit entrichteter Steuern kommt es nämlich nur, wenn gegen die zugrunde liegenden Steuerbescheide Einspruch eingelegt worden war.

Die Entscheidung liegt ganz auf der Linie des Zinsurteils aus dem Jahr 1991 (BVerfG v. 27. 6. 1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239), fügt diesem aber neue Facetten hinzu. Zu Recht hat sich der Senat nicht davon beeindrucken lassen, dass das Ausmaß des tatsächlichen Vollzugsdefizits nicht mit konkreten Zahlen belegt werden konnte. Schließlich geht es um ein *normatives* Vollzugsdefizit, um widersprüchlich auf Ineffektivität angelegtes *Recht*. Aus der strukturellen Gegenläufigkeit der Erhebungsregelungen leitet sich die – nicht widerlegte – Vermutung eines tatsächlichen Erhebungsdefizits ab.

Bemerkenswert ist der Rechtsfolgensausspruch der Nichtigkeit. Im Zinsurteil hatte das BVerfG den Gesetzgeber noch mit einem bloßen Pro-Futuro-Reformauftrag entlassen. Nun bricht das Gericht mit der im Steuerrecht aus Rücksicht auf den Staats-



### Das BVerfG zieht mit der Nichtigkeitsklärung für 1997 und 1998 harte Konsequenzen aus dem vom Gesetzgeber bewusst in Kauf genommenen Vollzugsdefizit, lässt aber gleichzeitig viele Fragen offen

haushalt geübten Praxis der Unanwendbarkeitsaussprüche mit Zukunftswirkung. Der Senat setzt Maßstäbe, wenn er dem Gesetzgeber vorhält, er habe nach dem Zinsurteil aus 1991 um die verfassungsrechtlichen Anforderungen wissen müssen. Man wünscht sich, dass der jetzige Nichtigkeitsausspruch dem nicht selten an den Grenzen der Verfassungswidrigkeit agierenden Steuergesetzgeber Eindruck macht und sein verfassungsrechtliches Risikobewusstsein schärft.

Ausdrücklich spricht sich das Gericht gegen eine rückwirkende Beseitigung des Vollzugsdefizits aus. Es hält zum jetzigen Zeitpunkt einen flächendeckenden Vollzug für die Streitjahre für nicht mehr möglich. Die meisten Fälle seien ohnehin verjährt, weil die Verfassungswidrigkeit der bisherigen Rechtslage die Anwendung der 10-jährigen

Festsetzungsverjährung des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO ausschließe.

So deutlich die Entscheidung in ihren Konsequenzen für die Jahre 1997 und 1998 ist, so vorsichtig sind die Aussagen für die Jahre 1999 folgende. Gegen judicial self-restraint ist nichts einzuwenden, doch die Beschränkung der Feststellung eines strukturellen Erhebungsdefizits auf die Veranlagungszeiträume 1997 und 1998 provoziert neue Verfahren für noch nicht bestandskräftige oder verjährte Fälle vor 1997, vor allem aber für die Jahre 1999 bis 2003. Denn an der verfahrensrechtlichen Situation hat sich durch die Änderungen des materiellen Rechts ab 1999 und das Einbrechen der Börsenkurse nichts geändert, weshalb die hiermit begründete Beschränkung auf die Jahre 1997 und 1998 nicht wirklich zu überzeugen vermag. Immerhin geht auch der BFH in einem Aussetzungsbeschluss vom 4. 8. 2003 (IX B 45/03, BFH/NV 2004, 37) für das Jahr 2000 weiterhin von einem strukturellen Erhebungsdefizit aus.

Offen ist auch, wie der Gesetzgeber reagieren wird. Weder ist das Gericht ihm im zähen Ringen um die Abschaffung von § 30a AO mit einer klaren Aussage zu dessen Verfassungswidrigkeit beigeprungen, noch lässt sich aus der Feststellung, die sicherste Erhebungsform sei die Quellensteuer, die mancherorts erhoffte Steilvorlage für die im BMF schlummernden Pläne einer dualen Einkommensteuer mit niedrig-proportionaler Besteuerung sämtlicher Kapitaleinkünfte an der Quelle ablesen. In einem obiter dictum hat das Gericht nämlich für die derzeitige Zinsbesteuerung ein strukturelles Erhebungsdefizit – jedenfalls für den Bereich der Auslandseinkünfte – verneint. Dieses wird aber gerne angeführt, um die Privilegierung von Kapitaleinkommen durch eine sog. dual income tax zu rechtfertigen.

FAZIT: Klare Aussagen für die Jahre 1997 und 1998, ansonsten viele offene Fragen!