

BUNDESFINANZHOF Beschluss vom 19.12.2007, IX B 219/07

Verfassungsmäßigkeit des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht zweifelhaft

Leitsätze

Die Verfassungsmäßigkeit des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG i.d.F. ab 1999 ist nicht zweifelhaft.

Tatbestand

- 1 I. Die Antragsteller und Beschwerdegegner (Antragsteller) erzielten in den Streitjahren (1999 und 2000) Gewinne aus privaten Wertpapiergeschäften in Höhe von 871 384 DM (1999) und in Höhe von 334 248 DM (2000), erklärten sie aber nicht zur Einkommensteuerveranlagung. Der Antragsgegner und Beschwerdeführer (das Finanzamt --FA--) erfuhr von diesem Sachverhalt erst durch eine bei den Antragstellern im Jahr 2006 durchgeführte Außenprüfung. Er erließ für die Streitjahre Änderungsbescheide. Die dagegen gerichteten Einsprüche ruhen gemäß § 363 Abs. 2 Satz 2 der Abgabenordnung (AO) wegen der gegen das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 29. November 2005 IX R 49/04 (BFHE 211, 330, BStBl II 2006, 178) eingelegten Verfassungsbeschwerde (Aktenzeichen des Bundesverfassungsgerichts - -BVerfG-- 2 BvR 294/06). Das FA lehnte es ab, die Vollziehung der Änderungsbescheide auszusetzen.
- 2 Die Antragsteller beantragten die Aussetzung der Vollziehung der Änderungsbescheide vor dem Finanzgericht (FG). Gestützt auf ein Rechtsgutachten trugen sie vor, es bestünden Zweifel, ob das Kontenabrufverfahren rückwirkend das strukturelle Vollzugsdefizit der Besteuerungszeiträume 1999 und 2000 beheben könnte. Wenn überhaupt kämen dafür nur theoretisch mögliche Kontrollmöglichkeiten innerhalb des Regelsteuerverfahrens (vierjährige Verjährungsfrist) in Betracht.
- 3 Der Antrag hatte Erfolg. Das FG setzte die Vollziehung der Bescheide im angefochtenen Umfang aus. In seinem in Deutsches Steuerrecht (DStR) 2007, 2056 veröffentlichten Beschluss folgte das FG den Antragsgründen und insbesondere den Ausführungen des Rechtsgutachtens. Das BVerfG habe in seinem Beschluss vom 9. März 2004 - 2 BvL 17/02 (BStBl II 2005, 56) vorgegeben, der Vollzug müsse regelmäßig noch innerhalb des Laufs einer vierjährigen Festsetzungsfrist gelingen. Mit dem Abstellen auf die "Hinterziehungsverjährung" überschreite der BFH in seinem Urteil in BFHE 211, 330, BStBl II 2006, 178 diese Zeit- und Zielvorgabe.
- 4 Hiergegen richtet sich die vom FG zugelassene Beschwerde des FA, mit der es sinngemäß beantragt,
 - 5 den angefochtenen Beschluss aufzuheben und die Anträge auf Aussetzung der Vollziehung der geänderten Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre abzulehnen.
- 6 Die Antragsteller beantragen sinngemäß,
 - 7 die Beschwerde als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Beschwerde ist begründet. Der angefochtene Beschluss ist aufzuheben. Die Anträge, die Vollziehung der geänderten Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre auszusetzen, werden abgelehnt.
- 9 Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Sätze 2 bis 6 der Finanzgerichtsordnung (FGO) kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise aussetzen. Die Vollziehung soll ausgesetzt werden, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts bestehen (§ 69 Abs. 2 Satz 2 FGO). Das ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH der Fall, wenn bei summarischer Prüfung des Verwaltungsakts gewichtige Umstände zutage treten, die Unentschiedenheit in der Beurteilung der entscheidungserheblichen Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 22. Februar 2006 I B 145/05, BFHE 213, 29, BStBl II 2006, 546, und vom 3. Februar 2005 I B 208/04, BFHE 209, 204, BStBl II 2005, 351, m.w.N.).
- 10 Bei summarischer Prüfung der Sach- und Rechtslage bestehen im Streitfall keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Änderungsbescheide des FA, insbesondere nicht, ob die Rechtsgrundlage für die steuerrechtliche Erfassung der Wertpapiergewinne, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. der Streitjahre (EStG), wegen strukturellen Erhebungsdefizits verfassungsmäßig ist.
- 11 1. Der BFH hat mit seinem Urteil in BFHE 211, 330, BStBl II 2006, 178 erkannt, dass die Besteuerung von Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG verfassungsgemäß ist. Hieran hält er fest. Auch der Bundesgerichtshof (BGH) hat sich in seinem Beschluss vom 9. Oktober 2007 - 5 StR 162/07 explizit dieser Auffassung angeschlossen.
- 12 Der BFH hat seine Rechtsansicht wesentlich auf die Einführung des sog. Kontenabrufverfahrens der § 93 Abs. 7 und § 93b AO gestützt, das nach dem Beschluss des BVerfG vom 13. Juni 2007 - 1 BvR 1550/03 u.a. (BStBl II 2007, 896) mit dem Grundgesetz (GG) vereinbar ist. Es eröffnet Verifikationsmöglichkeiten auch in Bezug auf vergangene Veranlagungszeiträume. Dies hat der BFH in seinem Urteil in BFHE 211, 330, BStBl II 2006, 178 (unter II. 2. b bb) im Einzelnen eingehend dargelegt und verweist darauf, um Wiederholungen zu vermeiden.
- 13 a) Diese --von einer Rückwirkung des Steuergesetzes streng zu unterscheidende (missverständlich insoweit das Hessische FG, Beschluss vom 5. Juli 2007 - 1 V 1282/07, PStR 2007, 203)-- rückbezügliche Anwendung des Kontenabrufverfahrens widerspricht entgegen den Ausführungen des Rechtsgutachtens, dessen Inhalt sich die Vorentscheidung zu eigen gemacht hat, keinen Vorgaben des BVerfG in seinem Beschluss vom 9. März 2004 - 2 BvL 17/02 (BGBl I 2004, 591, BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56).
- 14 Wenn das BVerfG in BGBl I 2004, 591, BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56 unter D. II., 2. Absatz ausführt, "gegen die Möglichkeit der zeitgerechten Herstellung eines nicht mehr defizitären Vollzugs für die Veranlagungszeiträume 1997 und 1998" spreche bereits der Umstand, dass dieser Vollzug im Einzelfall regelmäßig noch innerhalb einer vierjährigen Festsetzungsfrist gelingen müsse, so formuliert es damit keine Vorgabe, die das erkennende Gericht in seiner Entscheidung nicht zugrunde gelegt hätte. Abgesehen davon, dass sich der BFH mit dieser Beschlusspassage des BVerfG bereits explizit auseinandergesetzt hat (in BFHE 211, 330, BStBl II 2006, 178, unter II. 2. b bb (5) der Gründe), ist sie vom FG nur unvollkommen zitiert. Sie

steht nämlich im Zusammenhang mit Ausführungen des BVerfG zu den Rechtsfolgen seiner Entscheidung (Nichtigkeitserklärung). Der defizitäre Vollzug für die Jahre 1997 und 1998 konnte danach nicht mehr korrigiert werden, weil --so die notwendige Fortsetzung des Zitats-- "die Verfassungswidrigkeit der vorgelegten Norm ... die Geltung der verlängerten Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO für Fälle ... (ausschließt), in denen allein Spekulationsgewinne unzulänglich deklariert worden sind". Bewirkt ein strukturelles Vollzugsdefizit die bloß temporäre Unvereinbarkeit der Norm mit dem GG, so entspricht diesem dynamischen Moment die nachträgliche Korrigierbarkeit durch Effektuierung des normativen Umfelds. Wenn nun eine Norm für verfassungswidrig und nichtig erklärt wird, löst sie keine Rechtsfolgen aus. Auch ein nachträglich, aber rückbezüglich eingeführtes Kontenabrufverfahren kann daran nichts (mehr) ändern. Wenn der Steuerpflichtige seine Gewinne nicht erklärt, macht er keine unrichtigen Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen i.S. des § 370 Abs. 1 AO, da eine Norm, die private Veräußerungsgeschäfte der Besteuerung unterwirft, in den Jahren 1997 und 1998 --weil für nichtig erklärt-- gar nicht existiert. Das BVerfG konnte im Jahr 2004 also --auch unter Berücksichtigung des dynamischen Moments-- die Nichtigkeit der Norm aussprechen, da für die Jahre 1997 und 1998 die vierjährige Festsetzungsfrist regelmäßig bereits abgelaufen war und bis zum Entscheidungszeitpunkt keine gesetzlichen Maßnahmen zur verbesserten Verifizierung ergriffen waren. Ganz anders ist die Situation in den Streitjahren. Da für die Jahre 1999 und 2000 die Verfassungswidrigkeit der Norm gerade nicht festgestellt ist, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG also gilt und im Zusammenhang mit § 22 Nr. 2 EStG die Steuerbarkeit privater Veräußerungsgewinne anordnet, ist hier die Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO zu beachten, wenn die Steuerpflichtigen --wie im Streitfall die Antragsteller-- ihre Gewinne nicht erklärt und damit den Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt haben (vgl. dazu auch BGH-Beschluss vom 9. Oktober 2007 - 5 StR 162/07, m.w.N.).

15

b) Es kommt für die Entscheidung nicht darauf an, ob und in welchem Umfang tatsächlich vom Kontenabrufverfahren Gebrauch gemacht wird (in diese Richtung aber das Hessische FG im Beschluss vom 5. Juli 2007 - 1 V 1282/07, a.a.O.). Denn zur Gleichheitswidrigkeit führt nicht ohne weiteres die empirische Ineffizienz von Rechtsnormen, sondern das normative Defizit des widersprüchlich auf Ineffektivität angelegten Rechts (so BVerfG in BGBl I 2004, 591, BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56). Unmaßgeblich ist danach, wie oft --gegebenenfalls regional unterschiedlich-- die Finanzbehörden tatsächlich vom Kontenabruf Gebrauch machen und ob dieser Gebrauch fehlerlos funktioniert. Zwar hat der BFH in seinem Urteil in BFHE 211, 330, BStBl II 2006, 178 (unter II. 2. d der Gründe) die Länge einer Anlaufphase ebenso offen gelassen, wie die Frage, ob und ab wann von einem strukturellen Vollzugsdefizit trotz der gegebenen --eine effektive Erhebung ermöglichenden-- rechtlichen Struktur auszugehen ist. Indes ist ein verfassungsrechtlich bedeutsames strukturelles Vollzugsdefizit jenseits eines normativen Erhebungsdefizits nur denkbar, wenn --so der BFH in seinem Urteil in BFHE 211, 330, BStBl II 2006, 178 (a.a.O.)-- das Kontenabrufverfahren aus politischen Gründen nicht vollzogen wird oder in der Anlaufphase erkennbare Umsetzungsprobleme nicht gelöst werden. Dafür bestehen aber keinerlei Anhaltspunkte. Im Gegenteil zeigt sich mit der durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 (UntStRefG 2008) vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630) ab 2009 implementierten Quellenbesteuerung --als wirksamste Form des gegenwartsnahen Gesetzesvollzugs (so BVerfG-Beschluss vom 10. April 1997 - 2 BvL 77/92, BGBl I 1997, 1690, BVerfGE 96, 1, BStBl II 1997, 518, unter B. II. 1 der Gründe)-- die Intention zur effektiveren

Erhebung (vgl. BTDrucks 16/4841 S. 30) auch der Erträge aus Wertpapierveräußerungsgeschäften (vgl. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und 2, § 43 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 9 bis 12 EStG i.d.F. der UntStRefG 2008).

- 16 Soweit das Hessische FG im Beschluss vom 5. Juli 2007 - 1 V 1282/07, a.a.O., eine Intention der Finanzverwaltung im Anwendungserlass zur AO (zu § 93 Nr. 2.3) zu erkennen glaubt, vom Kontenabruf in zurückhaltender Weise Gebrauch zu machen, lässt es außer Acht, dass diese Restriktionen beim Ermessensgebrauch im Zusammenhang mit dem Verfahren der einstweiligen Anordnung vor dem BVerfG entwickelt wurden (vgl. BVerfG-Beschluss vom 22. März 2005 - 1 BvR 2357/04, 1 BvQ 2/05, BVerfGE 112, 284, Neue Juristische Wochenschrift 2005, 1179), worauf der erkennende Senat in seinem Urteil in BFHE 211, 330, BStBl II 2006, 178 (unter II. 2. b bb (4) der Gründe) bereits ausdrücklich hingewiesen hat.
- 17 2. Da der angefochtene Beschluss diesen Maßstäben nicht entspricht, ist er aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der Senat entscheidet in der Sache selbst und lehnt den Antrag ab. Gründe dafür, dass die Vollziehung für die Antragsteller eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte (§ 69 Abs. 3 Satz 1, 2. Halbsatz, Abs. 2 Satz 2 FGO), sind im erstinstanzlichen Verfahren durch das Rechtsgutachten zwar eingeführt, dort allerdings --ohne sie zu substantiieren-- nur behauptet worden und werden im Beschwerdeverfahren ersichtlich nicht weiter verfolgt.