

DNotI

Deutsches Notarinstitut

Dokumentnummer: bverfg_pm_64_2010
letzte Aktualisierung: 20.8.2010

BVerfG, 19.8.2010 - 2 BvL 14/02

EStG §§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, 52 Abs. 39 S. 1

Verlängerung der Spekulationsfrist bei Grundstücksveräußerungsgeschäften von zwei auf zehn Jahre teilweise verfassungswidrig

Bundesverfassungsgericht - Pressestelle -

Pressemitteilung Nr. 64/2010 vom 19. August 2010

Beschluss vom 7. Juli 2010 – [2 BvL 14/02](#), [2 BvL 2/04](#), [2 BvL 13/05](#) –

Rückwirkung im Steuerrecht I: Verlängerung der Spekulationsfrist bei Grundstücksveräußerungsgeschäften teilweise verfassungswidrig

Die Gewinne aus privaten Grundstücksveräußerungsgeschäften unterlagen nach der bis zum 31. Dezember 1998 geltenden Rechtslage der Einkommensteuer, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung weniger als zwei Jahre betrug (sog. Spekulationsgeschäfte). Nach dem Regierungswechsel im Jahr 1998 wurde die Veräußerungsfrist durch das am 31. März 1999 verkündete Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 auf zehn Jahre verlängert (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Nach § 52 Abs. 39 Satz 1 EStG galt die neue Frist erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 1999, bezog aber - rückwirkend - auch bereits erworbene Grundstücke ein, sofern der Vertrag über die Veräußerung erst im Jahr 1999 (oder später) geschlossen wurde.

Die Kläger der drei Ausgangsverfahren veräußerten ihre in den Jahren 1990 bzw. 1991 erworbenen Grundstücke nach Ablauf der alten, aber innerhalb der neuen Veräußerungsfrist im Jahr 1999, wobei die zugrundeliegenden Verträge teilweise bereits vor der Verkündung des neuen Rechts (am 26. Februar bzw. 16. März 1999) geschlossen wurden, teilweise aber auch erst danach (am 22. April 1999). Das Finanzamt wandte in allen Fällen die neue Veräußerungsfrist an und rechnete die Veräußerungsgewinne dem zu versteuernden Einkommen zu. Die erhobenen Klagen führten jeweils zur Vorlage durch das Finanzgericht Köln und den Bundesfinanzhof.

In den zur gemeinsamen Entscheidung verbundenen Normenkontrollverfahren hat der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts entschieden, dass § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i. V. m. § 52 Abs. 39 Satz 1 EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 wegen Verstoßes gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes teilweise verfassungswidrig ist. Die Verlängerung der Veräußerungsfrist auf zehn Jahre als solche ist dagegen verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

Der Entscheidung liegen im Wesentlichen folgende Erwägungen zugrunde:

Eine grundsätzlich unzulässige „echte“ Rückwirkung, bei der die gesetzlichen Rechtsfolgen schon vor dem Zeitpunkt der Verkündung für bereits abgeschlossene Tatbestände eintreten sollen („Rückbewirkung von Rechtsfolgen“), liegt nicht vor. Denn die verlängerte Veräußerungsfrist kommt erst ab dem im Zeitpunkt der Änderung noch laufenden Veranlagungszeitraum zur Anwendung, d. h. für Veräußerungserlöse, die ab dem 1. Januar 1999 zugeflossen sind. Es liegt aber eine „unechte“ Rückwirkung vor, soweit das Grundstück im Zeitpunkt der Verkündung der Neuregelung am 31. März 1999 bereits erworben war, weil die Anwendung der verlängerten Veräußerungsfrist insoweit an einen zurückliegenden Sachverhalt anknüpft. Das ist zwar nicht grundsätzlich unzulässig, mit den grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Grundsätzen des Vertrauensschutzes aber nur vereinbar, wenn die Rückknüpfung zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich ist und bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und der

Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibt. Damit ist die rückwirkende Verlängerung der Veräußerungsfrist nur teilweise vereinbar.

Soweit die früher geltende zweijährige Spekulationsfrist im Zeitpunkt der Verkündung noch nicht abgelaufen war, begegnet ihre Verlängerung keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Das gleiche gilt, soweit die alte Frist zwar bereits abgelaufen war, sich der Zugriff aber auf die erst nach der Verkündung der Neuregelung eintretenden Wertsteigerungen beschränkt. Zwar kann die Entscheidung für den Erwerb eines Grundstücks im einzelnen Fall maßgeblich von der Erwartung bestimmt sein, einen etwaigen Veräußerungsgewinn nach Ablauf von zwei Jahren steuerfrei realisieren zu können. Die bloße Möglichkeit, Gewinne später steuerfrei vereinnahmen zu können, begründet aber keine (vertrauens-)rechtlich geschützte Position. Mit Wertsteigerungen kann im Zeitpunkt des Erwerbs nicht sicher gerechnet werden, so dass auch die Enttäuschung der Hoffnung auf künftige steuerfreie Vermögenszuwächse nicht als Beeinträchtigung greifbarer Vermögenswerte zu werten ist.

Die Anwendung der verlängerten Spekulationsfrist verstößt aber gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes und ist nichtig, soweit ein im Zeitpunkt der Verkündung bereits eingetretener Wertzuwachs der Besteuerung unterworfen wird, der nach der zuvor geltenden Rechtslage bereits steuerfrei realisiert worden ist oder zumindest bis zur Verkündung steuerfrei hätte realisiert werden können, weil die alte Spekulationsfrist bereits abgelaufen war. Insoweit war bereits eine konkret verfestigte Vermögensposition entstanden, die durch die rückwirkende Verlängerung der Spekulationsfrist nachträglich entwertet wird. Diese führt zudem zu einer Ungleichbehandlung, die unter dem Gesichtspunkt der Lastengleichheit einer erhöhten Rechtfertigung bedarf, wenn die alte Frist - wie in den Ausgangsverfahren - bereits bis zum Ende des Jahres 1998 abgelaufen war. Denn bei denjenigen Steuerpflichtigen, die ihr Grundstück noch im Jahr 1998 veräußerten, bleiben die bis dahin erzielten Wertsteigerungen steuerfrei.

Hinreichend gewichtige Gründe, die geeignet sind, die nachträgliche einkommensteuerrechtliche Belastung bereits entstandener, steuerfrei erworbener Wertzuwächse zu rechtfertigen, bestehen nicht. Soweit die Neuregelung allgemein damit begründet wird, dass sie dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und damit auch dem Gebot der Steuergerechtigkeit besser entspreche, hat dies nur Bedeutung für die Grundsatzentscheidung, private Veräußerungsgewinne und damit Wertsteigerungen des Privatvermögens stärker als zuvor bei der Bemessung der finanziellen Leistungsfähigkeit heranzuziehen. Dieses Ziel, die Rechtslage zu „verbessern“, bezeichnet nur das allgemeine Änderungsinteresse, ist aber kein spezifischer Grund, der geeignet ist, gerade auch den rückwirkenden Zugriff auf bereits steuerfrei erworbene Wertsteigerungen zu legitimieren.

Gleiches gilt für das vom Gesetzgeber benannte Ziel einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage zur Gegenfinanzierung. Die bloße Absicht, staatliche Mehreinkünfte zu erzielen, ist für sich genommen grundsätzlich kein den Vertrauensschutz betroffener Steuerpflichtiger überwindendes Gemeinwohlinteresse. Denn dies würde bedeuten, dass der Vertrauensschutz gegenüber rückwirkenden Verschärfungen des Steuerrechts praktisch leerliefe. Auch das Bedürfnis, mit Mehreinnahmen an anderer Stelle gewährte Steuererleichterungen zu finanzieren, bezeichnet nur einen allgemeinen Änderungsbedarf, der es rechtfertigt, Wertsteigerungen ab der Verkündung steuerlich zu erfassen, aber nicht gerade auch die rückwirkende Einbeziehung bereits steuerfrei erworbener Vermögenszuwächse legitimiert. Eine solche Legitimation ergibt sich auch nicht aus der Schwierigkeit und Streit anfälligkeit einer Feststellung

des Marktpreises zum Zeitpunkt der Verkündung, denn damit können allenfalls grobe Schätzungslösungen bei der Wertermittlung, nicht aber ein vollständiges Absehen davon gerechtfertigt werden.

Die zehnjährige Veräußerungsfrist als solche ist dagegen verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Die unterschiedliche einkommensteuerrechtliche Erfassung von Wertsteigerungen im Vermögen des Steuerpflichtigen ist mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar. Sie ist die systematische und insofern folgerichtige Konsequenz aus dem historisch gewachsenen Dualismus der Einkunftsarten und liegt innerhalb des Gestaltungsspielraums, der dem Gesetzgeber bei der Erschließung von Steuerquellen zukommt. Es verstößt ferner nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz, dass Gewinne aus Grundstücksveräußerungen nicht dem für außerordentliche Einkünfte geltenden ermäßigten Tarif nach § 34 EStG unterliegen. Der Tarifiermäßigung für Gewinne aus der Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils liegt zugrunde, dass die Erwerbstätigkeit beendet ist und die in einem gesamten Wirtschaftsleben angesammelten stillen Reserven einmalig realisiert werden. Die Grundstücksveräußerung betrifft dagegen nur einen einzelnen Vermögensgegenstand und erfasst nach der Neuregelung nur solche stille Reserven, die über einen Zeitraum von maximal zehn Jahren angefallen sind. Schließlich ist es aus Gründen der Klarheit und Handhabbarkeit des Rechts sowie aus währungspolitischen Erwägungen verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, wie das Bundesverfassungsgericht bereits entschieden hat, dass das Einkommensteuerrecht vom Nominalwertprinzip ausgeht, bei der Berechnung des Veräußerungsgewinns also die zwischenzeitliche Geldentwertung unberücksichtigt bleibt.