

Prof. Dr. jur. Johanna Hey, Düsseldorf

## Vollzugsdefizite bei Kapitaleinkommen: Rechtsschutzkonsequenzen und Reformoptionen

– Zugleich Anmerkung zum BVerfG-Urteil vom 9. 3. 2004 2 BvL 17/02<sup>1</sup> zur Besteuerung von Spekulationsgewinnen –

### I. Einleitung

Wenn der Doyen der deutschen Steuerrechtswissenschaft *Klaus Tipke*, nachdem er Vollzugsdefizite über Jahrzehnte schriftstellerisch angeprangert hat<sup>2</sup>, die Strapazen eines Prozesses in eigener Sache bis hin zum BVerfG auf sich nimmt, dann muss es sich um ein wichtiges Anliegen handeln. So wurde die Entscheidung des BVerfG zur Vereinbarkeit der Besteuerung von Spekulationsgewinnen mit dem Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit mit großer Spannung erwartet<sup>3</sup>. In seinem Urteil vom 9. 3. 2004 2 BvL 17/02 hat der Zweite Senat des BVerfG nun auf Vorlage des IX. Senats des BFH<sup>4</sup> die Besteuerung von Einkünften aus privaten Wertpapierveräußerungsgeschäften (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG 1997) aufgrund eines strukturellen Erhebungsdefizits in den Jahren 1997 und 1998 für nichtig erklärt.

Die Bedeutung der Entscheidung beschränkt sich nicht auf die eng umgrenzte Fragestellung des Vorlagefalls. Vielmehr durfte man sich darüber hinaus wertvolle Hinweise für die dringliche Reform der Kapitaleinkommensbesteuerung<sup>5</sup> erhoffen. Denn nicht nur die Erfassung von Spekulationsgewinnen, sondern die gesamte Besteuerung von Einkommen aus Kapital leidet unter der Vollzugsproblematik<sup>6</sup>. Auf Steuerwiderstand und Kapitalflucht hat der Gesetzgeber bisher keine akzeptable Antwort gefunden<sup>7</sup>. So erhoffte man sich neue Impulse vom BVerfG. Ob die Entscheidung dies leisten kann, ist allerdings – wie im Folgenden dargelegt – eher zweifelhaft.

### II. Strukturelles Erhebungsdefizit bei privaten Wertpapierveräußerungsgeschäften

#### 1. Bestätigung der Kernaussagen des Zinsurteils von 1991

Die Entscheidung des Zweiten Senats vom 9. 3. 2004 2 BvL 17/02 liegt ganz auf der Linie des Zinsurteils aus dem Jahr 1991<sup>8</sup>. Die Kernaussage lautet: Art. 3 Abs. 1 GG fordert Gleichheit nicht nur im normativen Belastungsbefehl sondern auch im tatsächlichen Belastungserfolg. Erhebungsregeln, die in Widerspruch zu der gesetzlich angeordneten Steuerpflicht stehen und die Erhebung verhindern, statt sie zu ermöglichen, begründen ein strukturelles Erhebungsdefizit. Dieses wirkt auf die materielle Rechtslage zurück und macht sie verfassungswidrig. Da für Einkünfte i. S. von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG 1997 das Deklarationsprinzip gilt und § 30a AO einer effektiven Verifikation<sup>9</sup> entgegensteht, ließen sich die Aussagen des Zinsurteils praktisch 1:1 übertragen. Insofern birgt die Entscheidung keine größeren Überraschungen, auch wenn sie durchaus neue Facetten aufweist.

#### 2. Unterscheidung zwischen normativem und tatsächlichem Erhebungsdefizit

Eine der Klippen, die der Senat zu überwinden hatte, war, dass sich das Ausmaß des tatsächlichen Vollzugsdefizits zahlenmäßig nicht belegen ließ<sup>10</sup>. Zum einen wurde in den Streitjahren das Aufkommen aus Grundstücks- und Wertpapiergeschäften nur zusammengefasst ermittelt. Zum anderen hätte selbst die Feststellung eines Nullaufkommens aus § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG 1997 noch keinen zwingenden Schluss auf ein Vollzugsdefizit erlaubt, da rein theoretisch die Möglichkeit be-

stand, dass Wertpapiere nur außerhalb der Spekulationsfrist veräußert werden. Deshalb ließen sich auch aus Börsenhandelszahlen keine Rückschlüsse ziehen.

Im Verfahren vor dem BVerfG gilt der Untersuchungsgrundsatz (§ 26 BVerfGG)<sup>11</sup>. Zu wessen Lasten ein non liquet der die Verfassungswidrigkeit begründenden Tatsachen geht, ist nicht geregelt<sup>12</sup>. Der Zweite Senat hat das Problem gelöst, indem er aus dem im Gesetz angelegten normativen Erhebungsdefizit die Vermutung eines tatsächlichen Erhebungsdefizits abgeleitet hat<sup>13</sup>. Der Fiskus hätte dieses widerlegen müssen. Es ist ihm nicht gelungen.

Diesem Vorgehen ist schon deshalb zuzustimmen, weil der Staat sich hier zu seinen Gunsten darauf beruft, dass die Finanzbehörden gegen § 30a AO verstoßen. Solange § 30a AO im Gesetz steht, ist seine Beachtung ein Gebot der verfassungsrechtlichen Bindung der Finanzbehörden an das Gesetz (Art. 20 Abs. 3 GG). Könnte sich der Fiskus erfolgreich auf die Wirkungslosigkeit von § 30a AO im tatsächlichen Vollzug berufen, so müsste man ihm zumindest Irreführung der Stpfl., die durch § 30a AO in einer trügerischen Sicherheit gewogen werden, vorwerfen.

#### 3. Keine ausdrückliche Aussage zu § 30a AO

Für verfassungswidrig erklärt hat das Gericht für die Jahre 1997 und 1998 lediglich § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG 1997, nicht hingegen § 30a AO. Zwar wird § 30a Abs. 3 AO als Hauptursache des strukturellen Erhebungsdefizits identifiziert<sup>14</sup>. Indes haben die Richter davon abgesehen, die gesetzliche Nach-

*Prof. Dr. Johanna Hey ist Inhaberin des Lehrstuhls für Unternehmenssteuerrecht an der Universität Düsseldorf.*

1... DB 2004 S. 628.

2... *Tipke*, BB 1986 S. 601 (602); *ders.*, BB 1989 S. 157; *ders.*, Die Steuerrechtsordnung, 1. Aufl., S. 1217 f.; *ders.*, BB 1998 S. 241 ff.; *ders.*, in: *Tipke/Kruse*, Komm. z. AO/FGO, § 30a AO Rdn. 25 ff. (Stand 2000).

3... Vgl. im Vorfeld z. B. *Balmes*, FR 2000 S. 1069; *Harenberg*, FR 2002 S. 1283; *Bilsdorfer*, NJW 2003 S. 2509; *Schmidt*, DB 2003 S. 473; *Schallmoser*, NWB 2003 S. 1227.

4... BFH-Beschluss vom 16. 7. 2002 IX R 62/99, BStBl. II 2003 S. 74 = DB 2002 S. 2354.

5... Hierzu Überblick von *Fleischmann*, SteuerStud 2003 S. 421.

6... Vgl. *Lang*, DStJG Bd. 24 (2001) S. 49 (73): „Chaos der Investitionsbesteuerung“; *ders.*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 17. Aufl., § 8 Rdn. 79.

7... Zu den Reformansätzen siehe Abschn. III.

8... BVerfG-Urteil vom 27. 6. 1991 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84 S. 239 = DB 1991 S. 1421.

9... BVerfG vom 27. 6. 1991, a.a.O. (Fn. 8), BVerfGE 84 S. 239 (273).

10... BVerfG vom 9. 3. 2004, a.a.O. (Fn. 1), Abschn. A. I. 5.

11... *Klein*, in: *Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge*, Komm. z. BVerfGG, § 26 Rdn. 1.

12... Grundsätzlich liegt die materielle Beweislast beim Antragsteller (vgl. *Klein/Bethge*, in: *Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge*, a.a.O. [Fn. 11], § 23 BVerfGG Rdn. 7), wird aber der besonderen Bedeutung des Grundrechtsschutzes entsprechend häufig zulasten des Gesetzgebers umgekehrt; vgl. *Ossenbühl*, in: BVerfGG und GG, Festgabe 25 Jahre BVerfG, 1976, Bd. I, S. 459 (486).

13... BVerfG vom 9. 3. 2004, a.a.O. (Fn. 1), Abschn. C. III. 1. b) aa); außerdem C. II. 2. a.

14... BVerfG vom 9. 3. 2004, a.a.O. (Fn. 1), Abschn. C. III. 3. a) dd) (2)(a).

folgeregelung des Bankenerlasses für verfassungswidrig zu erklären, wohl um nicht in die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers einzugreifen. Auch zu einer eindeutigen Stellungnahme zu der zwischen dem VII.<sup>15</sup> und VIII. Senat<sup>16</sup> des BFH umstrittenen verfassungskonformen Auslegung von § 30a AO mochte sich der Senat nicht durchringen. Er hat die Frage, ob der VIII. Senat in seinem Bemühen, § 30a Abs. 3 Satz 2 AO verfassungskonform „hinwegzuinterpretieren“, die Grenzen der Auslegung überschritten hat<sup>17</sup>, offen gelassen. Das bloße Faktum der Uneinigkeit innerhalb des BFH und die Offenheit der vom VIII. Senat erhobenen Forderung nach einem „hinreichenden Anlass“ für das Ausschreiben von Kontrollmitteilungen erzeugten nach Auffassung des BVerfG eine derartige Rechtsunsicherheit, dass die Finanzbehörden ihre Kontrollbefugnisse nicht effektiv nutzen konnten, zumal diese rechtliche Unsicherheit den Betroffenen stets die Möglichkeit gebe, gegen Ermittlungsmaßnahmen vorzugehen.

Dass sich das BVerfG nicht zum Schiedsrichter zwischen den Senaten des BFH gemacht hat, ist methodisch nachvollziehbar, soweit es um die tatsächliche Erhebungseffizienz ging. Denn die leidet, ungeachtet dessen, welche Auslegung richtig ist, unter der durch die Meinungsverschiedenheit hervorgerufenen Rechtsunsicherheit. Dennoch hätte man eine eindeutige Aussage zu den Möglichkeiten verfassungskonformer Auslegung erwartet, da Inhalt und Reichweite von § 30a AO darüber entscheiden, ob die Ungleichmäßigkeit strukturell im Gesetz angelegt oder nur Folge fehlerhafter Rechtsanwendung ist<sup>18</sup>. Auch wäre es – gerade nachdem der VII. Senat des BFH in seiner Entscheidung vom 21. 3. 2002<sup>19</sup> ein Stück weit auf die Linie des VIII. Senats eingeschwenkt ist – sinnvoll gewesen, eindeutiger Stellung zu der Frage zu beziehen, ob das strukturelle Erhebungsdefizit auch dann fortbesteht, wenn die Reduktion von § 30a AO auf ein Verbot der Rasterfahndung unstreitig ist und Unsicherheiten bezüglich des „hinreichenden Anlasses“ höchstrichterlich geklärt sind<sup>20</sup>. M. E. nach ist dies nicht der Fall. Da Spekulationsgewinne, mehr noch Zinseinkünfte, ein Massenphänomen sind, das bei praktisch jedem Stpfl. der Verifizierung bedarf, bedarf es auch eines diesem Massenphänomen adäquaten Kontrollinstruments i. S. einer „allgemeinen Steuerüberwachung“<sup>21</sup>.

Die Zurückhaltung gegenüber eindeutigen Aussagen zu § 30a AO ist nachvollziehbar. Schließlich handelt es sich um „verminntes Gebiet“. Jedem zaghaften Rütteln an § 30a AO wird der Kampf des Datenschutzes, das Schreckensszenario des „gläsernen Steuerbürgers“<sup>22</sup>, entgegengesetzt. Vergleicht man, wie im Ausland, etwa in den Niederlanden und den USA, der Informationsaustausch zwischen Banken und Finanzbehörden ganz selbstverständlich vonstatten geht, so scheint die Abneigung, dem Fiskus die Einkommensverhältnisse – zum Zwecke der Besteuerung! – zu offenbaren, allerdings ein speziell deutsches Phänomen zu sein. Gerade deshalb wäre es erlösend gewesen, hätte das BVerfG den gordischen Knoten durchschlagen und § 30a AO kassiert. Der Gesetzgeber wäre aus der Schusslinie gewesen.

#### 4. Der Rechtsfolgenausspruch

##### a) Die steuerrechtliche Praxis der Unvereinbarkeitsaussprüche mit Pro-Futuro-Reformpflicht

Bemerkenswert ist der Rechtsfolgenausspruch der Entscheidung. Hatte sich das Gericht im Zinsurteil von 1991 noch auf eine Unanwendbarkeitserklärung mit Zukunftswirkung beschränkt<sup>23</sup>, so sprach es jetzt die Nichtigkeit aus. Dieser Entscheidung für die Nichtigkeit kommt angesichts der ständigen Praxis des BVerfG<sup>24</sup> in abgabenrechtlichen Entscheidungen, das Regel-Ausnahme-Verhältnis zwischen Nichtigkeit und Unanwendbarkeit umzukehren, besondere Bedeutung zu.

Verfassungswidrige Gesetze sind aufgrund des Anwendungsvorrangs der Verfassung gegenüber dem einfachen Gesetz grund-

sätzlich nichtig (§ 78 BVerfGG). Als eine dem Gewaltenteilungsgrundsatz geschuldete Ausnahme von diesem Grundsatz verhindert die Unvereinbarkeitserklärung, dass das BVerfG in Fällen einer verfassungswidrigen Normrelation, in denen es mehrere Möglichkeiten der Korrektur gibt, in die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers eingreift<sup>25</sup>. Die zweite Fallgruppe der Unvereinbarkeitsaussprüche betrifft Situationen, in denen die Nichtigkeit der Norm den verfassungswidrigen Zustand noch weiter vertiefen würde<sup>26</sup>, etwa bei zu niedriger Bemessung von Freibeträgen.

Nun ist nicht der Unvereinbarkeitsausspruch als solcher das Problem, denn der Gesetzgeber ist bei Feststellung der Unvereinbarkeit grundsätzlich zu rückwirkender Korrektur verpflichtet<sup>27</sup>; indes verbindet das BVerfG steuerrechtliche Unvereinbarkeitsaussprüche regelmäßig mit einer Weitergeltungsanordnung der verfassungswidrigen Norm und räumt dem Gesetzgeber Fristen für die Reform ein. Auf diese Weise wird die Erstattung der in der Vergangenheit zu Unrecht erhobenen Steuern vermieden. Die Rechtfertigung dieser Spruchpraxis, die dem BVerfG viel Kritik eingetragen hat<sup>28</sup>, soll in den „Erfordernissen verlässlicher Finanz- und Haushaltsplanung“ liegen<sup>29</sup>.

##### b) Nichtigkeit für die Jahre 1997 und 1998

Dass der Senat hier die Nichtigkeit verfügen konnte, liegt in erster Linie daran, dass sich die Entscheidung auf die zurückliegenden Jahre 1997 und 1998 beschränkt und sich für die Vergangenheit ein verfassungskonformer Zustand nicht anders als durch den Ver-

FAHRUNGSGRUNDLAGEN

- 15... BFH-Beschluss vom 28. 10. 1997 VII B 40/97, BFH/NV 1998 S. 424.
- 16... BFH-Urteil vom 18. 2. 1997 VIII R 33/95, BStBl. II 1997 S. 499 = DB 1997 S. 1257, der das Ausschreiben von Kontrollmitteilungen bei hinreichendem Anlass für zulässig und nur „Rasterfahndungen“ für von § 30a AO ausgeschlossen hält.
- 17... So die Kritik im Schrifttum, vgl. z. B. *Hellwig*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Komm. z. AO/FGO, § 30a AO Rdn. 11a, b, 20, 28; *Bilsdorfer*, NJW 1997 S. 2368; *Eckhoff*, DStR 1997 S. 1071 (1072); *Harenberg*, FR 1997 S. 493 (494); *Vogt*, WM 1997 S. 2156 (2159); *Söffing/Pinternagel*, DStR 1998 S. 1665 (1666).
- 18... So hatte der IX. Senat in seiner Vorlage noch eindeutig Stellung gegen die Auslegung des VIII. Senats bezogen, vgl. BFH vom 16. 7. 2002, a.a.O. (Fn. 4), BStBl. II 2003 S. 74 (81 f.) = DB 2002 S. 2354.
- 19... BFH-Beschluss vom 21. 3. 2002 VII B 152/01, BStBl. II 2002 S. 495; hierzu *Teubner/Wattenberg*, BB 2003 S. 444.
- 20... Der Senat hebt explizit auf den Einzelfallcharakter der Entscheidung des VIII. Senats ab; BVerfG vom 9. 3. 2004, a.a.O. (Fn. 1), Abschn. C. III. 3. a) dd) (2)(d).
- 21... Zutreffend BFH vom 16. 7. 2002, a.a.O. (Fn. 4), BStBl. II 2003 S. 74 (82) = DB 2002 S. 2354; ferner *Blesinger*, NJW 2001 S. 1459 (1462 f.); a. A. *Wieland*, JZ 2000 S. 272 (275).
- 22... Etwa *Bilsdorfer*, Consultant Magazin 03/2003.
- 23... BVerfG vom 27. 6. 1991, a.a.O. (Fn. 8), BVerfGE 84 S. 239 (285). Gestützt hatte der Senat die Weitergeltung damals wohlgermerkt nicht auf die budgetären Folgen der Nichtigkeit, sondern auf das „rechtsstaatliche Kontinuitätsgebot“, was schwer verständlich ist, da es für verfassungswidrige Gesetze keine Kontinuität geben kann.
- 24... Vgl. aus jüngerer Zeit BVerfG-Beschluss vom 11. 11. 1998 2 BvL 10/95, BVerfGE 99 S. 280 (298), Zulage Ost; Urteil vom 6. 3. 2002 2 BvL 17/99, BVerfGE 105 S. 73 (133), Alterseinkünfte III.
- 25... *Ulsamer*, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, a.a.O. (Fn. 11), § 78 BVerfGG Rdn. 29; *Seer*, in: *Tipke/Lang*, a.a.O. (Fn. 6), § 22 Rdn. 286.
- 26... BVerfG-Beschluss vom 10. 11. 1998 2 BvR 1057/91, BVerfGE 99 S. 216 (244), Betreuungsbedarf; *Seer*, NJW 1996 S. 285 (287).
- 27... Z. B. BVerfG vom 6. 3. 2002, a.a.O. (Fn. 24), BVerfGE 105 S. 73 (134), Alterseinkünfte III; *Ipsen*, Rechtsfolgen der Verfassungswidrigkeit von Norm und Einzelakt, 1980, S. 267.
- 28... *Seer*, NJW 1996 S. 285 (289 ff.); *Drüen*, FR 1999 S. 289 (290 ff.); *Schwenke*, DStR 1999 S. 404 (407 f.); *Sangmeister*, StuW 2001 S. 168 (176 ff.); dagegen aus der Sicht eines Angehörigen des BVerfG *Steiner*, NJW 2001 S. 2919 (2922).
- 29... BVerfG-Beschluss vom 25. 9. 1992 2 BvL 5/91, BVerfGE 87 S. 153 (178), Existenzminimum; vom 22. 6. 1995 2 BvR 37/91, BVerfGE 93 S. 121 (148), VSt.; vom 22. 6. 1995 2 BvR 552/91, BVerfGE 93 S. 165 (178), ErbSt.; Urteil vom 6. 3. 2002, a.a.O. (Fn. 24), BVerfGE 105 S. 73 (134), Alterseinkünfte III.

zucht auf die Besteuerung von Spekulationsgewinnen herstellen ließ. Zwar liegt die Ausgestaltung des Verfahrensrechts zur Sicherstellung des Vollzugs des materiellen Steuerrechts in der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers<sup>30</sup>. Er kann sich sowohl für die Rücknahme der materiellen Steuerpflicht entscheiden als auch zwischen verschiedenen Instrumenten der Vollzugssicherung. Für die entschiedenen Jahre 1997 und 1998 reduziert sich die Gestaltungsfreiheit jedoch auf null. Das Gericht hat sich ausdrücklich gegen eine rückwirkende Beseitigung des Vollzugsdefizits ausgesprochen. Es greift dabei allerdings nicht den Einwand *Tipkes* auf, eine derartige nachträgliche Verschärfung der Kontrolldichte verletze die Stpfl. in ihrem Vertrauen in die bisherige lasche Haltung der Finanzverwaltung<sup>31</sup>. Vielmehr hält es zum jetzigen Zeitpunkt einen flächendeckenden Vollzug für die Streitjahre schlicht für nicht mehr „möglich“. Die meisten Fälle seien ohnehin verjährt, weil die Verfassungswidrigkeit der bisherigen Rechtslage die Anwendung der 10jährigen Festsetzungsverjährung des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO ausschließe.

In der Tat lässt sich eine gleichheitssatzkonforme Vollzugsdichte angesichts der begrenzten Kapazitäten der Finanzverwaltung für zurückliegende Zeiträume nicht systematisch herstellen. Es würden allenfalls nach dem Zufallsprinzip Einzelfälle aufgegriffen.

Auswirken wird sich die Nichtigkeit nur in den Fällen, in denen der Steuerbescheid durch Einlegung von Einsprüchen offen gehalten wurde. Darüber hinaus müssen Steuerhinterzieher, die für die Jahre 1997 und 1998 Spekulationsgewinne verschwiegen haben, nicht mehr mit Heranziehung rechnen<sup>32</sup>. Zu berücksichtigen ist die Nichtigkeitsfolge ferner bei Abgabe strafbefreiender Erklärungen nach dem Strafbefreiungserklärungsgesetz<sup>33</sup>. Spekulationsgewinne für die Jahre 1997 und 1998 müssen nicht in die Bemessungsgrundlage nach § 1 Abs. 2 Nr. 1 StraBEG einbezogen werden.

Insgesamt dürften die budgetären Auswirkungen jedoch aufgrund der Beschränkung der Entscheidungswirkungen auf die Jahre 1997 und 1998 gering sein. So konnte der Senat die Nichtigkeit verhältnismäßig „gefahrlos“ aussprechen. Dies mag auch ein Grund dafür gewesen sein, die Entscheidungswirkungen auf zwei Jahre zu begrenzen.

### c) Bewusste Hinnahme des Vollzugsdefizits führt zu Nichtigkeit

Begründet hat der Senat die Nichtigerklärung u. a. damit, der Gesetzgeber habe nach dem Zinsurteil aus 1991 um die verfassungsrechtlichen Anforderungen gewusst und entgegen seiner verfassungsrechtlichen Nachbesserungspflicht an § 30a AO als Nachfolgeregelung des inkriminierten Bankenerlasses festgehalten. Damit ist deutlich gemacht, dass der Gesetzgeber – jedenfalls wenn er sehenden Auges eine Verfassungswidrigkeit in Kauf nimmt – nicht mehr auf die Nachgiebigkeit des Verfassungsorgans und Verständnis für mangelnde haushalterische Vorsorge rechnen kann.

Doch kann es für die Entscheidung über die Rechtsfolge eines verfassungswidrigen Gesetzes tatsächlich auf das Verschulden des Gesetzgebers, die Vorhersehbarkeit der Verfassungswidrigkeit ankommen? Bekannt ist die Argumentationsfigur aus der Vertrauensschutzprüfung, wenn dem Bürger, der sich auf Vertrauen in eine ihm günstige verfassungswidrige Norm beruft, entgegen gehalten wird, die Norm sei evident verfassungswidrig gewesen<sup>34</sup>. Indes lässt sich das Argument nicht zugunsten des Staats umdrehen. Der Schutz des Bürgers vor verfassungswidrigen Grundrechtseingriffen kann nicht davon abhängen, ob der Gesetzgeber die Verfassungswidrigkeit erkennen konnte. Allenfalls kann ein bewusst verfassungswidriges oder zumindest achtloses Verhalten des Gesetzgebers als zusätzliches Argument i. S. eines „dolo agit, qui petit, quod statim redditurus est“-Vorwurfs

für die Anordnung der Nichtigkeitsfolge sprechen. Auf „budgetären Dispositionsschutz“<sup>35</sup> kann sich der Staat nicht berufen, wenn er die Ursache für die Rückforderung sehenden Auges gesetzt hat und ihn die Verfassungswidrigkeit daher nicht überraschend trifft. In diesem Fall hätte er im Haushalt Vorsorge treffen können und müssen<sup>36</sup>. So lässt sich allzu großer verfassungsrechtlicher Risikobereitschaft des Staats Einhalt gebieten. Doch darf dies nicht dazu führen, dass in weniger eindeutigen Fällen der Anspruch auf unbedingte Einhaltung der verfassungsrechtlichen Abwehrrechte auf eine Verschuldenshaftung zurückgeschnitten wird. Andernfalls würde der Gesetzgeber stets versuchen, sich darauf hinauszureden, die Verfassungswidrigkeit sei nicht vorhersehbar gewesen, denn selten ist der Fall so eindeutig, dass sich der Gesetzgeber wie in der vorliegenden Entscheidung ein zweites Mal wegen derselben Vorschrift (§ 30a AO) verurteilen lässt<sup>37</sup>.

### d) Begrenzung der Aussagen auf die Jahre 1997 und 1998

So deutlich die Entscheidung in ihren Konsequenzen für die Jahre 1997 und 1998 ist, so vorsichtig werden die Aussagen für die Jahre 1999 folgende. Gegen *judicial self-restraint*<sup>38</sup> ist nichts einzuwenden. Doch die Beschränkung der Feststellung eines strukturellen Erhebungsdefizits auf die Veranlagungszeiträume 1997 und 1998 provoziert neue Verfahren, zum einen für noch nicht bestandskräftige oder verjäherte Fälle vor 1997, vor allem aber für die Jahre nach 1998.

Unklar ist, warum das Gericht die Feststellung der Nichtigkeit nicht auch auf Veranlagungszeiträume vor 1997 bezogen hat, obwohl man für diese Zeiträume wohl erst recht von einem Erhebungsdefizit ausgehen muss, denn die Ermittlungspraxis wurde erst allmählich verschärft. Diese Zeiträume sind auch noch nicht allesamt verjährt. Denn solange nicht auch für die weiter zurückliegenden Veranlagungszeiträume die Nichtigkeit festgestellt ist, unterliegt der Steueranspruch auf die hinterzogenen Spekulationsgewinne der 10jährigen Verjährungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO. Möglicherweise lässt sich im Weg der Auslegung der Entscheidung die Feststellung des Erhebungsdefizits auch auf frühere Zeiträume erstrecken. Anders als für die Jahre 1999 folgende hat das Gericht frühere Zeiträume zumindest nicht ausdrücklich von der Nichtigerklärung ausgenommen.

Von Aussagen für die Jahre ab 1999 hat das Gericht trotz der in §§ 82 Abs. 1, 78 Satz 2 BVerfGG vorgesehenen Möglichkeit,

30... BVerfG vom 27. 6. 1991, a.a.O. (Fn. 8), BVerfGE 84 S. 239 (282), Zinsbesteuerung.

31... *Tipke*, in: *Tipke/Kruse*, a.a.O. (Fn. 2), § 30a AO Rdn. 31; *ders.*, BB 1998 S. 241 ff.

32... Dies ist ein wesentlicher Unterschied zu bloßen Unvereinbarkeits-erklärungen mit Weitergeltungsanordnung, s. zum Zinsurteil des BVerfG vom 27. 6. 1991 (a.a.O. [Fn. 8]) BFH-Beschluss vom 27. 10. 2000 VIII B 77/00, BStBl. II 2001 S. 16 = DB 2000 S. 2573.

33... StraBEG vom 23. 12. 2003, BGBl. I 2003 S. 2928.

34... BVerfG-Beschluss vom 16. 11. 1965 2 BvL 8/64, BVerfGE 19 S. 187 (197); vom 15. 2. 1978 2 BvL 8/74, BVerfGE 48 S. 1 (25); ebenso *Kirchhof*, *StuW* 2000 S. 221 (228).

35... *Drüen*, *FR* 1999 S. 289 (290 f.).

36... Zu Methoden der haushalterischen Risikovorsorge *Kanzler*, *FR* 1999 S. 149; *Drüen*, *FR* 1999 S. 289 (294); *Seer*, in: *Tipke/Lang*, a.a.O. (Fn. 6), § 22 Rdn. 287.

37... Dass der Rechtsfolgenausspruch selbst in derart eindeutigen Fällen vor allem vom Ausmaß der budgetären Folgen abhängt, belegt allerdings die Entscheidung desselben Senats zur Rentenbesteuerung BVerfG vom 6. 3. 2002, a.a.O. (Fn. 24), BVerfGE 105 S. 73 (134), Alterseinkünfte III. Auch hier war der Gesetzgeber hinreichend verwandt (BVerfG-Beschluss vom 26. 3. 1980 1 BvR 121/76, BVerfGE 54 S. 11 [31, 37 f., 39], Alterseinkünfte I; vom 24. 6. 1992 1 BvR 459/87, BVerfGE 86 S. 369 [379 ff.], Alterseinkünfte II). Trotzdem hat das BVerfG eine Übergangsfrist angeordnet.

38... *Kriele*, *Handbuch des Staatsrechts*, Bd. V, 2. Aufl., § 110 Rdn. 7 ff.; *Lang*, in: *Tipke/Lang*, a.a.O. (Fn. 6), § 4 Rdn. 74, 220.

den Entscheidungsausspruch auf Nachfolgeregelungen zu erstrecken<sup>39</sup>, abgesehen im Hinblick auf die mit dem StEntG 1999/2000/2002<sup>40</sup> vorgenommenen Änderungen der materiellen Rechtslage. Es hielt die Annahme eines strukturellen Vollzugsdefizits nicht ohne weiteres für übertragbar, weil nicht ausgeschlossen werden könne, dass aufgrund der erweiterten Verlustverrechnungsmöglichkeit in § 23 EStG und des veränderten Börsenklimas gar kein materieller Steueranspruch entstanden sei<sup>41</sup>.

Es fällt schwer, diese Differenzierung zwischen den Jahren 1997/98 und den Jahren ab 1999 nachzuvollziehen. Zunächst erhöht die Verlängerung der Spekulationsfrist auf 1 Jahr (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) die Zahl der potenziellen Steuerfälle und verschärft das Problem eher noch<sup>42</sup>. Aus der seit 1999 möglichen Verlustverrechnung (§ 23 Abs. 3 Satz 9 EStG) und der schlechten Börsenlage zu folgern, Stpfl. hätten mehr Anreiz zur Deklaration, macht den Vollzugerfolg von bestimmten tatsächlichen Konstellationen abhängig, ändert aber nichts an der Existenz der dem Vollzug entgegenstehenden Erhebungsregelungen, die das normative Erhebungsdefizit ausmachen. Das Entdeckungsrisiko für Stpfl., die trotz Verlustverrechnungsmöglichkeit und sinkenden Börsenkursen gleichwohl nach wie vor Gewinne zu versteuern haben, bleibt auch in den Jahren 1999 bis 2003 gering. Denn ein etwaiger Rückgang der zu versteuernden Spekulationsgewinne hat keinen Einfluss auf das Erhebungsdefizit, wenn dieses strukturell ist. Dann ist nämlich auch die Erfassung der wenigen verbliebenen Fälle aufgrund der gegenläufigen Verfahrensvorschriften mit regulären Mitteln nicht möglich. Das Verfahrensrecht hat sich aber 1999 nicht entscheidend geändert. Bis heute gilt für Einkünfte aus privaten Wertpapierveräußerungsgeschäften das Deklarationsprinzip. Die strukturell gegenläufige Vorschrift des § 30a AO wurde nicht angetastet. Die ab dem Veranlagungszeitraum 1999 bestehende erweiterte Verwendungsmöglichkeit von Freistellungsbescheinigungen gem. § 45d Abs. 1 EStG hielt der Senat selbst für ungeeignet, die Vollzugeffizienz im Regelfall der Veranlagungspraxis zu erhöhen<sup>43</sup>.

Zu einer Klärung, ob das Vollzugsdefizit auch nach 1998 fortbesteht, könnte es recht schnell kommen, nachdem der IX. Senat des BFH in einem Aussetzungsbeschluss vom 4. 8. 2003 auch für das Jahr 2000 von einem verfassungswidrigen Erhebungsdefizit ausgegangen ist<sup>44</sup>. Für den IX. Senat wird sich im Hauptsacheverfahren die Frage stellen, ob er aufgrund des Hinweises des BVerfG auf die ab 1999 veränderte materielle Rechtslage, insbes. die Verlustverrechnungsmöglichkeit, seine Auffassung revidiert. Es wäre verwunderlich!

### III. Mögliche Reaktionen des Gesetzgebers

#### 1. Verfassungsrechtlicher Handlungsbedarf?

Die Entscheidung vom 9. 3. 2004 2 BvL 17/02 lässt offen, ob der Gesetzgeber von Verfassungs wegen zu einer Verschärfung der Kontrollmechanismen oder einer anderweitigen Sicherung der Besteuerung privater Veräußerungseinkünfte gezwungen ist. Wenn das Verfassungsgericht allein aufgrund der 1999 in Kraft getretenen Änderungen des materiellen Rechts das Bestehen eines strukturellen Erhebungsdefizits nicht mehr zweifelsfrei festzustellen vermochte, besteht die Gefahr, dass der Gesetzgeber erst recht angesichts der Ende 2003 eingeführten zusätzlichen Dokumentationspflichten (§ 24b EStG)<sup>45</sup> und der Möglichkeit elektronischer Datenabfrage (§§ 93 Abs. 7, 93b AO)<sup>46</sup> den Vollzug für hinreichend gesichert und folglich keinen Reformbedarf sieht<sup>47</sup>.

Für die zurückliegenden Veranlagungszeiträume 1999-2003 könnte der Fiskus auf den Gedanken kommen, durch vermehrten Einsatz der Steuerfahndung die Vermutung des tatsächlichen Vollzugsdefizits zu widerlegen, auch wenn es nicht Aufgabe der

Steuerfahndung sein kann, Defizite im regulären Ermittlungsverfahren zu kompensieren<sup>48</sup>.

Die Frage, ob trotz der jüngsten gesetzgeberischen Maßnahmen weitergehender Reformbedarf besteht, kann nur ausgehend von einer Analyse des Status quo der Sicherung der von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG angeordneten Steuerpflicht privater Veräußerungseinkünfte beantwortet werden. Dabei muss das Urteil vom 9. 3. 2004 2 BvL 17/02, auch wenn das BVerfG nur über die Besteuerung von Spekulationsgewinnen zu entscheiden hatte, in den Gesamtzusammenhang der Besteuerung von Kapitaleinkünften eingebettet werden. Gemeinsam haben diese Einkünfte die Mobilität der Einkunftsquelle, den besonderen Steuerwiderstand aufgrund der Inflationsblindheit der Besteuerung<sup>49</sup> und die Einschränkung der Kontrolle durch § 30a AO. Der Gesetzgeber hat in den letzten Jahren – sicherlich auch in Erwartung der nun vorliegenden Entscheidung – erheblichen Aktionismus entfaltet. Ergebnis ist ein verwirrendes Nebeneinander aus erweiterten Kontrollmöglichkeiten bei gleichzeitiger Fortgeltung von § 30a AO auf der einen Seite, Quellenabzügen auf der anderen Seite. Soll das derzeitige Chaos der Kapitaleinkommensbesteuerung nicht noch weiter vertieft werden, muss der Gesetzgeber zu einer in sich schlüssigen Gesamtkonzeption finden. Andernfalls werden nicht nur verfassungswidrige Ineffizienzen sondern auch einkunftsartenabhängige Ungleichheiten<sup>50</sup> im Vollzug perpetuiert, möglicherweise sogar noch vertieft.

#### 2. Der Status quo der Besteuerung von Kapitaleinkünften

Nachdem es nicht gelungen war, im Zug der Steueramnestie zu einer überzeugenden Neuordnung der Besteuerung der Kapitaleinkünfte zu gelangen<sup>51</sup>, hat der Gesetzgeber im Gesetz zur Förderung der Steuerehrlichkeit vom 23. 12. 2003<sup>52</sup> in § 93b AO mit Geltung ab 1. 4. 2005<sup>53</sup> einen automatisierten Abruf der auf der

39... *Ulsamer*, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, a.a.O. (Fn. 11), § 78 BVerfGG Rdn. 25.

40... Gesetz vom 24. 3. 1999, BGBl. I 1999 S. 402.

41... BVerfG vom 9. 3. 2004, a.a.O. (Fn. 1), Abschn. D.III.

42... FG Mecklenburg-Vorpommern, Beschluss vom 25. 11. 2002 2 V 146/02, rkr., DStRE 2003 S. 616 (617).

43... BVerfG vom 9. 3. 2004, a.a.O. (Fn. 1), Abschn. C.III. 2.a)dd)(2)(c).

44... BFH-Beschluss vom 4. 8. 2003 IX B 45/03, BFH/NV 2004 S. 37; ferner FG Münster, Beschluss vom 25. 6. 2003 4 V 6194/02, EFG 2003 S. 1317; FG Mecklenburg-Vorpommern vom 25. 11. 2002, a.a.O. (Fn. 42); grundsätzlich auch FG Hamburg, Beschluss vom 24. 1. 2003 III 384/02, DStR 2003 S. 617 rkr. (jeweils für den VZ 2000). Vgl. auch den Aussetzungsbeschluss des VII. Senats bzgl. eines Sammelauskunftersuchens für den Zeitraum 1. 5. 1998 bis 31. 12. 2000 BFH-Beschluss vom 21. 10. 2003 VII B 85/03, NJW 2004 S. 704.

45... Der Senat erwähnt § 24c EStG i. d. F. des StÄndG und die hierdurch verbesserte Informationslage ausdrücklich, vgl. BVerfG vom 9. 3. 2004, a.a.O. (Fn. 1), Abschn. C.III. 3.b).

46... Die Regelungen treten allerdings erst ab 1. 4. 2005 in Kraft.

47... In diese Richtung Pressemitteilung des BMF vom 9. 3. 2004, www.bundesfinanzministerium.de/Steuern/Aktuell-484.23284/Pressemittteilung.

48... *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl., S. 732. Dagegen schließt der Zweite Senat (BVerfG vom 9. 3. 2004, a.a.O. [Fn. 1]), Abschn. C. III. 3. a) dd) [4] nicht aus, dass Steuerfahndungsmaßnahmen bei der Würdigung von „Nachbesserungen“ der Finanzverwaltung bei der Vollzugspraxis von Bedeutung sein können.

49... *Lang*, in: *Tipke/Lang*, a.a.O. (Fn. 6), § 4 Rdn. 119; § 9 Rdn. 564.

50... Hierzu *Tipke*, in: FS Kruse, 2001, 215 (223 ff.).

51... Dieses Auseinanderreißen der Beseitigung der Vollzugsdefizite und der Amnestie ist kritisiert worden, vgl. *Leis*, FR 2003 S. 703 (707); *Schencking*, DStR 2003 S. 820 (823); *Pezzler*, DStZ 2003 S. 724; dagegen *Hilgers-Klautzsch* (StuW 2003 S. 297 [304]), die die durch §§ 93 Abs. 7, 93b AO geschaffenen Kontrollmöglichkeiten für ausreichend, wenn nicht gar für zu weitgehend hält.

52... BGBl. I 2003 S. 2928.

53... Art. 4 Abs. 2 des Gesetzes über die Förderung der Steuerehrlichkeit vom 23. 12. 2003, BGBl. I 2003 S. 2928.

Grundlage von § 24c Abs. 1 Kreditwesengesetz nun auch für Besteuerungszwecke zu führenden Kontoinformationen vorgesehen. Die Finanzbehörden können nach Maßgabe des neu eingefügten § 93 Abs. 7 AO über das Bundesamt für Finanzen einzelne Daten elektronisch abrufen, wenn ein Auskunftersuchen beim Stpfl. erfolgreich durchgeführt worden ist oder keinen Erfolg verspricht. § 30a AO soll indes durch diese Maßnahmen nicht berührt werden<sup>54</sup>. Nach Aussage des Gesetzgebers<sup>55</sup> handelt es sich lediglich um eine technische Erleichterung der auf der Grundlage von §§ 30a Abs. 5, 154 AO ohnehin bereits zulässigen Ermittlungen in begründeten Einzelfällen. Den ursprünglich mit dem StVergAbG verfolgten und im Vermittlungsverfahren gescheiterten Plan, ein System automatischer Kontrollmitteilungen bei gleichzeitiger Streichung von § 30a AO zu installieren<sup>56</sup>, hat der Gesetzgeber auch im Zusammenhang mit der Steueramnestie nicht wieder aufgegriffen, obwohl zu Recht angeführt worden war, dass die Amnestie mit der für Steuerhinterzieher überaus günstigen Nachversteuerungsregelung nur dann gerechtfertigt werden könne, wenn für die Zukunft Vollzugsdefizite beseitigt würden<sup>57</sup>.

Daneben verpflichtet der durch das StÄndG 2003<sup>58</sup> eingefügte § 24c EStG, Kreditinstitute und Finanzdienstleister, dem Gläubiger eine zusammengefasste Jahresbescheinigung über Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne aus Finanzanlagen auszustellen, allerdings ohne anzuordnen, dass der Stpfl. diese Bescheinigung seiner Steuererklärung beifügen muss.

Wenn man dem Gesetzgeber Glauben schenkt, dass sich an der Beschränkung der Ermittlungsbefugnisse in § 30a AO durch die elektronische Datenabfrage gem. §§ 93 Abs. 7, 93b AO nichts ändern soll, würde das strukturelle Vollzugsdefizit fortbestehen. Sollte dagegen § 30a AO – wie dies zum Teil im Schrifttum befürchtet wird<sup>59</sup> – aufgrund der neuen Regelungen ausgehöhlt werden, so wäre es ein Gebot rechtsstaatlicher Bestimmtheit und Widerspruchsfreiheit des Gesetzes, § 30a AO aufzuheben, wenn die Stpfl. nicht systematisch irreführt werden sollen. So aber bleibt die Rechtslage undurchsichtig: Auf der einen Seite § 30a AO, auf der anderen Seite § 24b EStG, §§ 93 Abs. 7, 93b AO. Das Fehlen einer klaren Linie führt im Verfahrens- wie im materiellen Steuerrecht zu Chaos und Rechtsunsicherheit.

Neben dem Versuch der Verifikation durch Verbesserung der Information der Finanzbehörden beschreitet der Gesetzgeber bei Zinsen und Dividenden den Weg des Quellenabzugsverfahrens als „wirksamster Erhebungsform“<sup>60</sup>, jedoch bisher nur in Form *anrechenbarer* Quellensteuern. Ob das Quellenabzugsverfahren den gesetzlich angeordneten Steueranspruch tatsächlich wirksam sichern kann, hängt indes ganz wesentlich von seiner Ausgestaltung ab.

Am besten dürfte noch der Vollzug der Besteuerung von Dividenden gesichert sein. Da sich aufgrund des Halbeinkünfteverfahrens des § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG der Anspruch auf die Dividende auf maximal 22,5% beläuft und Dividenden auf der Ebene der auszahlenden Kapitalgesellschaft einer Kapitalertragsteuer von 20% unterliegen (§ 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG), ist selbst für Anteilseigner mit Est.-Spitzensatz der Vollzug der gesetzlich geschuldeten Steuer praktisch vollständig über den Quellenabzug gewährleistet.

Dies ist nicht der Fall bei Zinseinkünften, die dem 30%igen Zinsabschlag (§ 43a Abs. 1 Nr. 3 EStG) unterworfen sind, da sich hier ein deutlicher Abstand gegenüber dem Est.-Spitzensatz ergibt. Große Teile des Schrifttums gehen daher auch für Zinseinkünfte von einem fortbestehenden Vollzugsdefizit aus<sup>61</sup>. Die Rechtsprechung hat dem widersprochen<sup>62</sup>. Es scheint, als wolle der Zweite Senat im Besprechungsurteil den schwelenden Streit im Keim ersticken, wenn er in einem obiter dictum für Zinseinkünfte in der Quellensteuer und den Kontrollmöglichkeiten nach § 45d EStG den entscheidenden Unterschied gegenüber der

strukturell defizitären Erhebung der Steuern auf Spekulationsgewinne sieht<sup>63</sup>. Dass Quellensteuern für im Ausland erwirtschaftete Kapitaleinkünfte nicht greifen, ist, wie der Senat zutreffend ausführt, kein dem Gesetzgeber anzulastendes Erhebungsdefizit. Vielmehr handelt es sich um eine Folge territorial begrenzter Steuer- und Vollzugshoheiten<sup>64</sup>. Für Inlandseinkünfte besteht dagegen m. E. weiterhin die Vermutung eines tatsächlichen Erhebungsdefizits, solange nicht nachgewiesen ist, wie trotz § 30a AO die Erhebung des Differenzbetrags zwischen dem Zinsabschlag und der sich unter Anwendung eines höheren Est.-Satzes ergebenden Steuerschuld sichergestellt wird. Die entgangene Steuer mag aufgrund des Zinsabschlags geringer ausfallen, indes erfordert ein gleichheitssatzkonformer Vollzug, die gesetzlich angeordnete Steuer *in voller Höhe* zu sichern.

Noch zerklüfteter wird der Vollzug der Besteuerung von Kapitaleinkünften aufgrund der Zinsrichtlinie. Die auf der Grundlage von § 45e EStG<sup>65</sup> zur Umsetzung der Zinsrichtlinie erlassene Zinsinformationsverordnung<sup>66</sup> verpflichtet Zahlstellen, die Zinsen an in einem anderen EU-Staat ansässigen Empfänger zahlen, ab 1. 1. 2005 zur Meldung an das Bundesamt für Finanzen. Anders als Belgien, Österreich und Luxemburg hat sich die Bundesrepublik nicht die Möglichkeit vorbehalten, in der Übergangsphase bis 2011 eine Quellensteuer zu erheben. Der Übergang zu einer Abgeltungsteuer im Inland würde damit zwangsläufig ein Nebeneinander von Kontrollmitteilungen für EU-Ausländer und Quellenabzug für Inländer nach sich ziehen. Dies wirft Fragen nach der Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten auf<sup>67</sup>.

### 3. Reformalternativen: Kontrollmitteilungen oder Quellenabzug?

Grundsätzlich gibt es zwei Alternativkonzepte, den Vollzug von Kapitaleinkünften und Spekulationsgewinne zu sichern: Der Staat kann entweder ein System automatischer Mitteilung der besteuierungserheblichen Daten an die Finanzbehörden vorsehen oder den Steuervollzug durch (abgeltende) Quellensteuern sicherstellen. Der Gesetzgeber hat sich bisher nicht eindeutig für eine der beiden Alternativen entschieden. Während die im StVergAbG geplante Einführung einer umfassenden Veräußerungsgewinnbesteuerung von Kontrollmitteilungen<sup>68</sup> flankiert

54... *Randt/Schauf*, DStR 2003 S. 1369, 1416.

55... BT-Drucks. 15/1309 S. 12.

56... § 23a EStG i. d. F. des Entwurfs eines Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen vom 2. 12. 2002, BT-Drucks. 15/119.

57... *Pezzer*, DStZ 2003 S. 724.

58... Gesetz vom 15. 12. 2003, BGBl. I 2003 S. 2645.

59... Vgl. etwa *Hilgers-Klautzsch*, StuW 2003 S. 297 (304).

60... BVerfG vom 9. 3. 2004, a.a.O. (Fn. 1), Abschn. C. III. 3.c) dd); BFH vom 16. 7. 2002, a.a.O. (Fn. 4), BStBl. II 2003 S. 74 (79) = DB 2002 S. 2354.

61... *Papier/Dengler*, BB 1996 S. 2541 (2543); *Eckhoff*, DStR 1997 S. 1071 (1073); *Harenberg*, FR 1997 S. 493; *Schumacher*, FR 1997 S. 1; *Tipke*, FR 1998 S. 117 (118); *Hellwig*, in: FS Offerhaus, 1999, S. 1113 (1120); *Wernsmann/Stalbold*, StuB 2000 S. 252 (255); *Lang*, in: *Tipke/Lang*, a.a.O. (Fn. 6), § 9 Rdn. 563; *Risto/Julius*, DB 2002 Beil. 4 S. 10 f.

62... BFH vom 18. 2. 1997, a.a.O. (Fn. 16), 1. Leitsatz; FG München, Urteil vom 30. 3. 1995 6 K 2765/94, EFG 1995 S. 723; FG Nürnberg, Urteil vom 7. 12. 1994 V 94/94, EFG 1995 S. 981; FG Baden-Württ., Urteil vom 23. 12. 1997 14 K 129/96, EFG 1998 S. 769.

63... BVerfG vom 9. 3. 2004, a.a.O. (Fn. 1), Abschn. C. III. 3. c) dd).

64... *Hey*, IWB 2004 Fach 3 Gruppe 1 S. 2003 (2004).

65... StÄndG 2003 vom 15. 12. 2003, BGBl. I 2003 S. 2645.

66... Verordnung zur Umsetzung der Richtlinie 2003/48/EG des Rats vom 3. 6. 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen (Zinsinformationsverordnung – ZIV) vom 26. 1. 2004, BGBl. I 2004 S. 128.

67... *Birk* (in: *Schick*, Veranlagung – Abgeltung – Steuerfreiheit, 2002, S. 23 [27]) verneint eine Diskriminierung; a. A. *Ehrhardt-Rauch/Rauch*, DStR 2002 S. 63.

68... §§ 23, 23a EStG i. d. F. des Entwurfs eines Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen vom 2. 12. 2002, BT-Drucks. 15/119.

werden sollte, hat die Bundesregierung für Zinsen in der Vergangenheit<sup>69</sup> eine Abgeltungssteuer präferiert<sup>70</sup>.

Mit einer „moderaten“ Abgeltungssteuer auf Zinsen würde der Gesetzgeber auf einen über die formell abgesicherte Erhebung hinausgehenden materiellen Steueranspruch verzichten und auf diese Weise normativen Befehl und Vollzugswirklichkeit in Einklang bringen, statt den politischen Kampf um verschärfte Kontrollen und die Aufhebung von § 30a AO auszufechten. Zwar ist eine umfassende Sicherung des Steueranspruchs auch bei einer anrechenbaren Quellensteuer möglich, solange der Abzugssatz nur hoch genug angesetzt wird. Doch schreckt der Gesetzgeber vor einem hohen, in etwa dem ESt.-Spitzensatz entsprechenden Quellensteuersatz zurück aus Furcht, auf diese Weise die Kapitalflucht anzuheizen. Stattdessen soll dem Vollzugsproblem die Synthetik der ESt. geopfert werden. Dass jedoch der Einstieg in eine Schemulensteuer mit vielen Tücken verbunden ist, hat man erfahren, als die Pläne einer Abgeltungssteuer auf private Zinsinkünfte zurückgezogen werden mussten, weil die Beschränkung auf bestimmte Kapitaleinkünfte, insbes. gegenüber betrieblich erwirtschafteten Zinsen, nicht haltbar war<sup>71</sup>.

Ohnehin würde der Gesetzgeber auch bei Einführung einer – wie auch immer gearteten – Abgeltungssteuer auf Zinsen ungeachtet des politischen Widerstands um eine Verschärfung der Kontrollmechanismen nicht herkommen. Zwar wird teilweise die Lösung des Vollzugsproblems auch für Veräußerungsgewinne in einem Quellenabzug gesehen<sup>72</sup>. Indes eignen sich Veräußerungsgewinne nicht für ein Quellenabzugsverfahren<sup>73</sup>. Selbst wenn – wie im Entwurf eines StVergAbG vorgesehen<sup>74</sup> – das derzeitige System der nur partiellen Besteuerung von Veräußerungsgewinnen i. S. einer umfassenden capital gains taxation ausgedehnt würde und es somit keiner Überprüfung mehr bedürfte, ob die Veräußerung innerhalb der Spekulationsfrist stattfindet, dürfte es für die Depot führende Bank in vielen Fällen kaum möglich sein, den Veräußerungsgewinn als Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungspreis und Anschaffungskosten zzgl. Werbungskosten (§ 23 Abs. 3 EStG) festzustellen, um von diesem einen Quellensteuerabzug vorzunehmen. Die alternative Anwendung selbst eines moderaten Quellensteuersatzes auf den einfacher festzustellenden Veräußerungspreis würde aber regelmäßig zu einer Überbesteuerung und zu vollkommen willkürlichen Ergebnissen im Verhältnis zu der zu sichernden Steuerschuld führen. Dementsprechend hatte der Gesetzgeber im Entwurf eines StVergAbG im Zuge der Ausweitung der Besteuerung der Veräußerungsgewinne auch keinen Quellenabzug vorgesehen, sondern – folgerichtig – ein Meldesystem<sup>75</sup> sowie die Abschaffung von § 30a AO<sup>76</sup> vorgeschlagen. Nicht folgerichtig war allerdings die dort vorgesehene niedrige Pauschalbesteuerung der Veräußerungsgewinne i. H. von 15%. Sie lässt sich jedenfalls nicht mit den Vollzugsschwierigkeiten rechtfertigen<sup>77</sup>, wenn der Vollzug durch Kontrollmitteilungen und die Aufhebung von § 30a AO gesichert ist.

#### 4. Dual Income Tax als Ausweg aus Erhebungsdefizit und Kapitalflucht?

Die bisherigen Ansätze sind Flickwerk. Statt das Vollzugsproblem überzeugend zu lösen, besteht die Gefahr einer noch stärkeren Zerklüftung des materiellen Steuerrechts: Halbeinkünfteverfahren für Dividenden, moderate Abgeltungssteuer von z. B. 25 oder 30% auf Zinsen<sup>78</sup>, 15% bzw. 7,5%<sup>79</sup> Pauschalbesteuerung von Veräußerungsgewinnen<sup>80</sup> bei weiterhin progressiver Besteuerung anderer Einkünfte mit Steuersätzen bis zu 45%.

Die Vollzugsdefizite bei der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen haben eine weit größere Brisanz als die jetzige, auf die Jahre 1997 und 1998 beschränkte Entscheidung des BVerfG glauben macht. Es waren eben jene Vollzugsdefizite, von denen

aus es Anfang der 1990er Jahre in den skandinavischen Staaten zu einem grundlegenden Umbau der ESt.-Systeme gekommen ist. Die als Ausweg aus dem Dilemma von Kontrolldefiziten und Kapitalflucht entwickelten Dual Income Taxes<sup>81</sup> besteuern das gesamte Einkommen aus Kapital (neben Zinsen, Dividenden und Veräußerungsgewinnen auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und Unternehmensgewinne) niedrig-proportional, z. T. im Weg abgeltender Quellenabzüge, während Arbeitseinkommen weiterhin (hoch) progressiv besteuert werden. Was diese Dual Income Tax deutlich von den bisher in Deutschland diskutierten Inzellösungen unterscheidet, ist der systematische Ansatz, alle Kapitaleinkünfte gleich zu besteuern. Statt vieler kleiner Brüche gibt es nur noch einen großen zwischen Kapitaleinkommen und Arbeitseinkommen.

Die Aufgabe unserer – trotz vieler Defizite – zumindest dem Grund nach synthetisch angelegten ESt. zugunsten eines scharfen Dualismus zwischen Kapital- und Arbeitseinkommen sollte allerdings sehr gründlich überlegt werden. Die duale ESt. ist nicht das Allheilmittel zur Lösung der Vollzugsdefizite. Sie ist auch nicht der Ausweg aus dem Minenfeld des § 30a AO. Der

- 69... Im Streit zwischen BReg. und Teilen der SPD-Fraktion sowie Bündnis 90/DIE GRÜNEN zeichnet sich inzwischen allerdings ein Abrücken von den ursprünglichen Plänen ab, s. Handelsblatt vom 9. 3. 2004: Keine Chance mehr für Abgeltungssteuer.
- 70... BMF-Monatsbericht 01/2004, 59. Zu den nicht weiterverfolgten Plänen der BReg. im Zusammenhang mit der Steueramnestie s. *Fleischmann*, *SteuerStud* 2003 S. 421 (423); *Flick*, *FAZ* vom 7. 5. 2003 S. 23; vgl. ferner den Antrag der Fraktion der FDP: Zinsabgeltungssteuer einführen – Fluchtkapital zurückholen, BT-Drucks. 15/217. Auch im Schrifttum hat die Abgeltungssteuer zahlreiche Anhänger, z. B. *Jarass*, *IStR* 2002 S. 46; *Flick*, *DStZ* 1998 S. 186.; *Karl-Bräuer-Institut*, *Zur Reform der Zinsenbesteuerung*, 1999, S. 45 ff.; *Hellwig*, in: *FS Offerhaus*, 1999, S. 1113 (1121); vgl. auch *Jachmann*, in: *Schick*, a.a.O. (Fn. 67), S. 15 ff., die eine Abgeltungssteuer für eine verfassungskonforme Alternative zur jetzigen Zinsbesteuerung hält; *dies.*, *BB* 2003 S. 2712; krit. dagegen z. B. *Steichen*, in: *FS L. Fischer*, 1999, S. 231 (254 f.); *Lang*, in *Tipke/Lang*, a.a.O. (Fn. 6), § 9 Rdn. 564.
- 71... S. auch schon die Bedenken von *Zeitler*, in: *FS Offerhaus*, 1999, S. 955 (963); *Wagner*, *DB* 1999 S. 1520 (1528); Integration in Unternehmensbesteuerung erforderlich.
- 72... *Suhrbier-Hahn*, *DStR* 2003 S. 354 (356 ff.), allerdings mit Hinweis auf die nicht unerheblichen Schwierigkeiten bei der Identifikation steuerpflichtiger Spekulationsgewinne durch das Kreditinstitut.
- 73... *Hey*, in: *FS Kruse*, 2001, S. 269 (285). Zu verfassungsrechtlichen Problemen einer Quellensteuer auf Veräußerungsgewinne s. Urteil des österreichischen Verfassungsgerichtshofs vom 15. 3. 2000 G 141-150/99 – 12, *ÖStZ* 2000 S. 232; hierzu auch *Suhrbier-Hahn*, *DStR* 2003 S. 354 (357).
- 74... §§ 23 Abs. 1, 32a Abs. 7 EStG i. d. F. des Entwurfs eines Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen vom 2. 12. 2002, BT-Drucks. 15/119.
- 75... § 23a EStG i. d. F. des Entwurfs eines Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen vom 2. 12. 2002, BT-Drucks. 15/119.
- 76... BT-Drucks. 15/119 S. 25.
- 77... Auch als pauschale Inflationsberücksichtigung ist eine haltedauerunabhängige Begünstigung ungeeignet, hierzu *Watrin/Lünn*, *DB* 2003 S. 168 (171). Sie führt überdies zu erheblichen Verzerrungen, s. z. B. *Sureth*, *DB* 2003 S. 742 (Auswirkungen auf die Rechtsformwahl).
- 78... Zum geplanten Steuersatz *Fleischmann*, *SteuerStud* 2003 S. 421 (423).
- 79... Bei gleichzeitiger Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens gem. § 3 Nr. 40 Buchst. j EStG.
- 80... § 32a Abs. 7 EStG i. d. F. des Entwurfs eines Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen vom 2. 12. 2002, BT-Drucks. 15/119.
- 81... Hierzu *Mutén*, *Tax Notes International* 5 (1992) S. 1045 ff.; *Viherkenttä*, *IStR* 1994 S. 414; *dies.*, in: *Jacobs/Spengel*, *Aspekte der Unternehmensbesteuerung in Europa*, 1996, S. 117 ff.; *Mutén/Sorensen/Hagen/Genser*, *Towards a Dual Income Tax?*, *Scandinavian and Austrian Experiences*, 1996; *Crossen*, *Finanzarchiv* Bd. 56 (1999) S. 18 ff.; *Wiss. Beirat beim BMF*, Heft 65, 1999, S. 82 ff.; *Jacobs*, *Unternehmensbesteuerung und Rechtsform*, 3. Aufl., S. 104 ff.; *dies.*, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 5. Aufl., S. 326 ff.

heftigen Gegenreaktion, die jeder Versuch einer Verschärfung der Kontrolle auslöst, wird der Gesetzgeber, wenn er das strukturelle Erhebungsdefizit lösen will, auch bei Einführung einer dualen ESt. nicht aus dem Weg gehen können. Nicht umsonst setzen gerade die skandinavischen Staaten nach wie vor Kontrollmitteilungen zur Verifikation der Veräußerungsgewinnbesteuerung ein<sup>82</sup>.

Wenn eine duale ESt. ihre innere Legitimation aber nicht aus der Lösung der Erhebungsdefizite bezieht, dürfte es schwer sein, die mit ihr verbundene Ungleichbehandlung von Kapital- und Arbeitseinkommen vor Art. 3 Abs. 1 GG zu rechtfertigen. Allenfalls lässt sich die Begünstigung von Kapitaleinkommen als partielle Zinsbereinigung<sup>83</sup> einordnen. Dann aber sollte man – angesichts der Ablehnung, auf die eine Konsumorientierung im Allgemeinen stößt<sup>84</sup> – Rechenschaft darüber ablegen, ob man den Systemwechsel hin zu einer konsumorientierten ESt. wirklich will. Zudem muss man sich der neuen Systemscheidung mit all ihren Konsequenzen bewusst werden, weil andernfalls in der gesetzgeberischen Ausgestaltung wie in der Rechtsanwendung ähnliche Schwierigkeiten zu befürchten sind wie bei dem nicht hinreichend reflektierten Systemwechsel vom Körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren.

Überdies sind auch die praktischen Probleme einer dualen ESt. nicht zu unterschätzen. Je stärker das Belastungsgefälle zwischen Kapital- und Arbeitseinkommen, desto mehr wird um die Abgrenzung gestritten werden. Dies belegen die in Skandinavien gewonnenen Erfahrungen<sup>85</sup>. Insbesondere bei personenbezogenen Unternehmen erfordert die Aufteilung des Unternehmensgewinns in Kapital- und Arbeitseinkommen (Unternehmerlohn) komplizierte Aufteilungsmechanismen.

Nachdem jedoch niemand Geringeres als der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung in seinem Jahresgutachten 2003/04 für die Einführung einer derartigen Dual Income Tax eingetreten ist<sup>86</sup> und im BMF nach dem Scheitern der auf private Zinseinkünfte beschränkten Abgeltungssteuer ebenfalls an umfassenderen Lösungen gearbeitet wird<sup>87</sup>, ist es verwunderlich, dass die öffentliche Diskussion der Vor- und Nachteile eines solchen Modells in Deutschland bisher eher verhalten ist. Dabei bedürften derart grundlegende Weichenstellungen dringend einer breit angelegten Erörterung. So ist zu hoffen, dass die Entscheidung des BVerfG vom 9. 3. 2004 2 BvL

17/02 trotz ihrer auf die Jahre 1997 und 1998 beschränkten Aussagen der Auseinandersetzung mit den verschiedenen Reformoptionen Schubkraft verleiht.

#### IV. Zusammenfassung

Die auf die Jahre 1997 und 1998 beschränkte Feststellung der Nichtigkeit der Spekulationsgewinnbesteuerung durch den Zweiten Senat des BVerfG lässt – sowohl aus der Sicht der Stpfl. als auch des Gesetzgebers – viele Fragen offen.

Für den rechtssuchenden Stpfl. gilt: Auf Veranlagungszeiträume vor 1997 kann die Feststellung der Nichtigkeit im Weg der Auslegung der Entscheidung erstreckt werden, soweit private Veräußerungsgewinne nicht erklärt oder Bescheide offen gehalten wurden. Einer erneuten gerichtlichen Klärung bedarf es aber für die Zeiträume ab 1999.

Der Gesetzgeber muss, auch wenn das Gericht das Fortbestehen eines Vollzugsdefizits ab 1999 offen gelassen und keinen ausdrücklichen Handlungsauftrag ausgesprochen hat, die Besteuerung von Kapitaleinkommen grundlegend reformieren. Nicht nur der Vollzug der Besteuerung von privaten Veräußerungsgeschäften sondern auch von Zinseinkünften leidet nach wie vor an einem – vor allem durch die Aufrechterhaltung von § 30a AO – verursachten strukturellen Erhebungsdefizit. Das Urteil sollte Anlass zu einer grundsätzlichen Diskussion der verschiedenen Reformoptionen geben.

82... Übersicht in Handelsblatt vom 10. 3. 2004, S. 2; ferner bei *Müssener*, Besteuerung von Veräußerungsgewinnen in anderen Staaten, Arbeitsunterlage Düsseldorf Forum der Internationalen Besteuerung, 2003, S. 138 f.

83... *Wagner*, StuW 2000 S. 431 (436); *Lang*, in: *Tipke/Lang*, a.a.O. (Fn. 6), § 4 Rdn. 118.

84... Zum Stand der Diskussion *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl., S. 638 ff. Dabei wird allerdings vielfach verkannt, dass bereits das geltende Einkommensteuerrecht mit konsumorientierten Besteuerungselementen durchsetzt ist, hierzu grundlegend *Ch. Dorenkamp*, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, 2004.

85... *Sorensen*, International Tax and Public Finance 1994, S. 57 ff.

86... Jahresgutachten 2003/04: „Staatsfinanzen konsolidieren – Steuersystem reformieren“, 2003, S. 522 ff.

87... S. auch schon *Wiss.* Beirat beim BMF, Reform der internationalen Kapitaleinkommensbesteuerung, BMF-Schriftenreihe, Heft 65 (1999), S. 82 ff.

StB Prof. Bernd Neufang, Calw

## Einstimmigkeits- und Mehrheitsbeschlüsse bei der Betriebsaufspaltung

### I. Einleitung

Die Betriebsaufspaltung steht seit Jahren im Brennpunkt der steuerlichen Gestaltungsberatung. Vielfach wird sie bewusst angestrebt, weil diese Unternehmensform im steuerlichen Belastungsvergleich bei hochrentierlichen Unternehmungen am Besten abschneidet. Umgekehrt wird aber auch versucht diese zu vermeiden, damit die Grundstücke kein Betriebsvermögen werden. Nachdem in der Praxis die sachliche Verflechtung bei nahezu allen Grundstücksvermietungs- bzw. -verpachtungsfällen gegeben ist, kann die Betriebsaufspaltung nur über Gestaltungen im Bereich der personellen Verflechtung vermieden werden.

### II. Personelle Voraussetzungen zur Annahme einer Betriebsaufspaltung

Eine Betriebsaufspaltung kann nur dann gegeben sein, wenn beide Unternehmen durch die gleiche Person bzw. Personengruppe

beherrscht werden. Hierzu ist regelmäßig erforderlich, dass diese Person/Personen mehr als 50% der Anteile an beiden Unternehmen hält/halten. Es stellt sich nun die Frage, ob eine Betriebsaufspaltung z. B. durch eine dahingehende Regelung, dass die Beschlüsse nur einstimmig gefasst werden können, vermieden werden kann. Dieser Auffassung ist der BFH in Bezug auf Besitzunternehmen grundsätzlich beigetreten<sup>1</sup>.

**Bernd Neufang** ist Dekan des Fachbereichs I Steuern und Prüfungswesen der Fachhochschule Calw, Hochschule für Wirtschaft und Medien.

1... BFH-Urteil vom 9. 11. 1983 I R 174/79, BStBl. II 1984 S. 212 = DB 1984 S. 592; vom 12. 11. 1985 VIII R 240/81, BStBl. II 1986 S. 296 = DB 1986 S. 837; vom 10. 12. 1991 VIII R 71/87, BFH/NV 1992 S. 551; vom 21. 8. 1996 X R 25/93, BStBl. II 1997 S. 44 = DB 1997 S. 24; vom 21. 1. 1999 IV R 96/96, BStBl. II 2002 S. 771 = DB 1999 S. 940.