
Datum: 27.06.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 6718/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0627.14K6718.02.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Rechtsstreits tragen die Kläger.

Tatbestand

- | | |
|---|--------|
| Die Kläger sind Ehegatten und wurden im Jahre 2000 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. | 1
2 |
| Der Kläger erwarb mit notariellem Kaufvertrag vom 30.5.1997 das Objekt E-Str. in L. | 3 |
| Mit notariellem Vertrag vom 19.1.2000 veräußerte der Kläger das Objekt. | 4 |
| In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärten die Kläger in der Anlage SO Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften aus der Veräußerung von Grundstücken in Höhe von 255.146,-- DM. Auf die Einkommensteuererklärung sowie auf die Ermittlung des Veräußerungsgewinns des Objekts E-Str. wird verwiesen. | 5 |
| Der Beklagte erfaßte die von den Klägern in der Anlage SO erklärten Veräußerungsgewinne antragsgemäß und setzte die Einkommensteuer mit Bescheid vom 5.9.2002 auf 51.082,15 Euro fest. | 6 |
| Hiergegen legten die Kläger am 10.9.2002 Einspruch ein. Zur Begründung führten sie aus, dass aufgrund der Neuregelung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2001 vom 24. März 1999 (BGBl I, S. 402) die Veräußerungsfrist für Grundstücke von zwei auf zehn Jahre verlängert worden sei. Damit sei ein Veräußerungsgeschäft durch die Neureglung einbezogen worden, dessen Spekulationsfrist nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 lit. a) Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. April 1997, BGBl I, S. | 7 |

821 (EStG a.F.) bereits abgelaufen war. Diesbezüglich habe der Bundesfinanzhof (BFH) schwerwiegende verfassungsrechtliche Zweifel an der rückwirkenden Verlängerung der Veräußerungsfrist für Grundstücke von zwei auf zehn Jahren geäußert (Hinweis auf BFH-Beschluss vom 5. März 2001, IX B 90/00, BFHE 195, 205, BStBl II 2000, 405).

Mit Einspruchsentscheidung vom 12.11.2002 wies der Beklagte den Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, dass keine verfassungsrechtlichen Bedenken im Streitfall bestünden. In Fällen in denen zum Zeitpunkt des Ablaufs der zweijährigen Spekulationsfrist die Änderung des § 23 EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2001 bereits beschlossen gewesen sei, mithin am 24.3.1999, bestünden gerade keine verfassungsrechtlichen Bedenken (Hinweis auf FG Baden-Württemberg, Urteil vom 21. Juni 2001 9 K 474/00, EFG 2001, 1386). Ein derartiger Sachverhalt liege auch im Streitfall vor.

8

Hiergegen haben die Kläger am 10.12.2002 Klage erhoben. Zur Begründung tragen sie vor, der Einkommensteuerbescheid 2000 verletze sie in ihren verfassungsmäßig geschützten Rechten. Es bestünden schwerwiegende verfassungsrechtliche Zweifel an der Regelung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2001 (EStG n.F.). Die Regelung verstoße gegen das sich aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 Grundgesetz (GG) ergebende Verbot, rückwirkend belastende Steuern zu erlassen. Zudem widerspräche die abrupte Änderung der Spekulationsfrist des § 23 EStG dem Kontinuitätsgebot, das ebenfalls dem Rechtsstaatsprinzip entspringe.

9

Aufgrund des Rechtsstaatsprinzip des GG bedürfe es besonderer Rechtfertigung, wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolgen eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändere. Die Verlässlichkeit der Rechtsordnung sei eine Grundbedingung freiheitlicher Verfassungen. Der Einzelne wäre in seiner Freiheit gefährdet, dürfte die öffentliche Gewalt an sein Verhalten oder an ihn betreffende Umstände rückwirkend belastende Rechtsfolgen knüpfen.

10

Der Ausführung des Beklagten, der Verkauf des Grundstücks falle schon deswegen nicht unter einen derartigen Rückwirkungsschutz, weil die zweijährige Spekulationsfrist zum Zeitpunkt der Änderung des § 23 EStG noch nicht abgelaufen gewesen sei, sei unzutreffend.

11

Sie hätten mit dem Kauf des Grundstücks E-Str. eine erhebliche finanzielle Investition getätigt. Dies sei im Vertrauen auf die seit dem Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, RGBI I, 189 unveränderte, zu diesem Zeitpunkt gültige und ihnen bekannte zweijährige Spekulationsfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 lit. a) EStG erfolgt. Grundlage für den Kauf des Grundstücks sei die Voraussetzung gewesen, dieses, beispielsweise bei Eintreten von finanziellen Schwierigkeiten, schon nach zwei Jahren weiterveräußern zu können, ohne dass diese Einkünfte dem zu versteuernden Einkommen hinzugerechnet werden. Dieser kurze und überschaubare zeitliche Rahmen sei ein Hauptgrund dafür, dass die Kläger sich zur Investition entschlossen hätten.

12

Das Vertrauen eines Grundstückskäufers auf die im Zeitpunkt der Anschaffung des Grundstücks entstehende Rechtslage sei nach Ansicht des Bundesfinanzhof im Beschluss vom 5. März 2001 X B 90/00 schutzwürdig. Entscheide sich der Steuerpflichtige wegen eines vom Gesetzgeber als Subvention angebotenen steuerlichen Vorteils für ein bestimmtes wirtschaftliches Verhalten, das er ohne den steuerlichen Anreiz so nicht gewählt hätte und nimmt der Gesetzgeber die Verschonungssubvention für die in der Vergangenheit begründete Disposition des Steuerpflichtigen zurück, könne darin eine Verletzung

13

verfassungsmäßig geschützter Interessen liegen (Hinweis auf BVerfG-Beschluss, BVerfGE 97, 67, 80).

Wenn dem Gesetzgeber dem Grunde nach verwehrt sei, das betätigte Vertrauen des Steuerpflichtigen auf einmal geschaffene Dispositionsgrundlagen durch rückwirkende Streichung von begünstigten Subventionsnormen zu enttäuschen, so müsse ihm der Verfassung wegen erst recht verwehrt sein, ein vergleichbares Vertrauen durch Ausweitung einer Eingriffsnorm zu enttäuschen. 14

Zwar könne der Steuerpflichtige nicht ohne weiteres darauf vertrauen, dass der Gesetzgeber steuerrechtliche Freiräume für alle Zeit aufrechterhält und die für den Steuerpflichtigen günstige Rechtslage beibehält, doch sei gerade im Streitfall eine Norm betroffen, die seit 1925 unverändert geblieben sei und bezüglich derer die Bundesregierung 1996 betont habe, dass die zweijährige Frist des § 23 EStG a.F. beibehalten werde. 15

Dies führe zwar nicht dazu, dass der Gesetzgeber gehindert wäre, bestehende steuerliche Freiräume zu schliessen, jedoch wäre er gehalten gewesen in den Fällen, wo der Kauf noch unter dem Gesichtspunkt der zweijährigen Spekulationsfrist unternommen wurde, dem schützenswerten Vertrauen des Steuerpflichtigen hinreichend Rechnung durch eine entsprechende Übergangsregelung zu tragen. 16

Im Zuge der Einführung von erheblich verlängerten Spekulationsfristen des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG n.F. sei keine Regelung vorgesehen, die im Streitfall zugunsten der Kläger einen schonenden Übergang zur neuen Rechtslage gewährleiste. Im Hinblick auf das dem Rechtsstaatsprinzip entspringende Kontinuitätsgebot sei verfassungsrechtlich zu beanstanden, dass die Kläger im Vertrauen auf ihre Vermögensdisposition völlig schutzlos gelassen würden. 17

Die abrupte Kursänderung des Gesetzgebers, gerade auch im Hinblick auf die noch nicht lange zurückliegende Versicherung, die Spekulationsfrist beizubehalten, setze sich in Widerspruch zu den vorangegangenen Regelungen und entäusche das Gesetzesvertrauen des Bürgers und verletze die Kläger damit in ihren verfassungsmässig garantierten Rechten. 18

Die Einkünfte aus dem Verkauf des Grundstücks E-Str. hätten demnach bei der Ansetzung des zu versteuernden Einkommens für das Jahr 2000 außer Betracht zu bleiben. Die Einkommensteuer sei mithin entsprechend geringer festzusetzen. 19

Die Kläger beantragen, 20

die Einspruchsentscheidung vom 12.11.2002 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid vom 5.9.2002 insoweit abzuändern, als dass bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens kein privates Veräußerungsgeschäft hinsichtlich der Veräußerung des Objektes E-Str. in L zu erfassen ist. 21

Der Beklagte beantragt, 22

die Klage abzuweisen. 23

Zur Begründung verweist er auf die Einspruchsentscheidung. 24

Entscheidungsgründe 25

Die Klage ist unbegründet. 26

Der Bescheid für 2000 über Einkommensteuer vom 5.9.2002 ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO) im Umkehrschluss.	27
Der Beklagte hat zu Recht die Veräußerung des Objektes E-Str. in L der Besteuerung gem. § 22 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG n.F. unterworfen und den daraus resultierenden Gewinn als sonstige Einkünfte der Einkommensbesteuerung unterworfen.	28
I. Der Einkommensteuerbescheid entspricht, soweit er dem Senat zur Prüfung gestellt ist, der einfach-rechtlichen Rechtslage. So hat der Kläger das mit notariellem Vertrag vom 1.6.1997 erworbenen Grundstück wiederum mit notariellem Vertrag vom 19.1.2000 und damit innerhalb der Frist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG n.F. von zehn Jahren veräußert.	29
II. Auch eine Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG kommt nicht in Betracht, denn die Anwendung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG n.F., die er durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2001 vom 24. März 1999 erlangt hat, auf die Veräußerung des Objektes E-Str. des Klägers, begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Insbesondere verstößt sie nicht gegen das dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG immanente Rückwirkungsverbot.	30
Die Änderung der Frist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG von zwei auf zehn Jahre begegnet zumindest in den Fällen keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, in denen der Steuerpflichtige zu keinem Zeitpunkt eine Rechtsfolgenlage vorgefunden hat, zu der er das Grundstück hätte steuerfrei veräußern können (so auch FG Baden-Württemberg, Außensenate Stuttgart, Urteil vom 21. Juni 2001 9 K 474/00, EFG 2001, 1386).	31
1. Verfassungsrechtliche Vorbehalte gegen rückwirkende Änderung von Gesetzen gründen insbesondere darin, dass rückwirkende Regelungen bereits erlangte Rechtspositionen wieder beseitigen können. Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) spricht in diesem Zusammenhang davon, dass die "betroffene Rechtspositionen nachträglich im Ganzen entwertet wird" (vgl. BVerfGE 11, 139, 146; 14, 288, 297; 15, 313, 324; 22, 241, 248; 25, 142, 154; 25, 269, 290; 30, 392, 402). Verfassungsrechtlich bedenklich ist daher nicht die Rückwirkung der Gesetze an sich (vgl. BVerfGE 2, 237, 265f.) und der rückwirkende Austausch der Grundlage für eine bestehende Rechtslage, sondern die rückwirkende Veränderung im Sinne einer Verschlechterung der Rechtsfolgenseite, in der Rechtsprechung des 2. Senates des BVerfG als "Rechtsfolgenlage" (vgl. BVerfGE 72, 200, 244) bezeichnet. Das Vertrauen in eine bestehende Rechtsfolgenlage stellt im Falle ihrer Änderung die Frage nach den allgemeinen rechtstaatlichen Grundsätzen des Vertrauensschutzes. Die Anfrage an das Verfassungsrecht nach Grund und Grenzen einer Durchbrechung des Vertrauensschutzes setzt daher die Änderung einer Rechtslage im Sinne einer Rechtsfolgenlage voraus. Denn nur dann bestand ein Status quo ante, in den Vertrauen gesetzt und mit dessen Wegfall sodann Vertrauen enttäuscht und Vertrauensschutz angemahnt werden könnte.	32
2. Im Streitfall haben die Kläger aber zu keinem Zeitpunkt eine Rechtsfolgenlage vorgefunden, die es ihnen gestattet hätte, das Grundstück E-Str. nicht einkommensteuerbar zu veräußern. Denn mit Ablauf der zweijährigen Spekulationsfrist am 1.6.1999 war die Änderung des § 23 durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 bereits beschlossen. Die bedeutet, dass die Kläger zum Zeitpunkt des Gesetzesbeschlusses keine gesicherte Rechtsfolgenlage im Sinne einer Steuerentstrickung vorgefunden haben. Auch im Zeitpunkt der Veräußerung am 19.1.2000 bestand für die Kläger keine Rechtsposition, die bezogen auf den Veräußerungszeitpunkt es ihnen gestattet hätte, das	33

Grundstück nicht einkommensteuerbar zu veräußern. Denn zu diesem Zeitpunkt war § 23 EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 bereits verkündet und in Kraft getreten.

3. Soweit sich die Kläger auf den Beschluss des BFH vom 5. März 2001 (IX B 90/00, BFHE 195, 205, BStBl II 2001, 405, DB 2001, 622) berufen sind die Sachverhalte nicht vergleichbar. Denn in vom BFH entschiedenen Streitfall war das Grundstück am 29. August 1990 erworben worden, so dass dieser Steuerpflichtige am 30. August 1992 mit Ablauf der zu diesem Zeitpunkt noch geltenden zweijährigen Spekulationsfrist aus den Anwendungsbereich des § 23 EStG und damit aus der "Steuerentstrickung" ausgeschieden war. Zu diesem Zeitpunkt bestand daher zu Gunsten des dortigen Steuerpflichtigen die Rechtsfolgenlage der Steuerentstrickung, deren Beseitigung durch einen Akt des Gesetzgebers möglicherweise Verfassungsrecht entgegensteht (vgl. auch FG Baden-Württemberg, EFG 2001, 1386). Ebenso verhielt es sich in dem Streitfall der dem Vorlagebeschluss des 13. Senats des Finanzgerichts Köln zu Grunde lag (dazu Finanzgericht Köln, Vorlagebeschluss vom 25. Juli 2002 13 K 460/01, Az. des BVerfG: 2 BvL 14/02 mit Anm. von Schaumburg, EFG 2002, 1236).

34

4. Soweit die Kläger sich darauf berufen, dass sie schon beim Erwerb des Grundstückes geplant haben ggf. das Grundstück nach zwei Jahren zu veräußern, haben sie insofern Vertrauen in eine künftige Rechtslage gesetzt. Dieses Vertrauen in eine künftige Rechtslage ist nach verfassungsrechtlichen Maßstäben jedoch nicht geschützt. Dem Gesetzgeber steht es mangels "Steuerentstrickung" im Streitfall von Verfassungs wegen frei, eine bestehende Rechtslage mit Wirkung für die Zukunft zu ändern (vgl. FG Baden-Württemberg, EFG 2001, 1386). Der Kläger kann nicht darauf vertrauen, dass der Gesetzgeber steuerrechtliche Freiräume für alle Zukunft aufrechterhält und eine für den Steuerpflichtigen günstige Rechtslage dauerhaft erhalten bleibt. Ein voller Schutz zugunsten des Fortbestandes der bisherigen Gesetzeslage könnte den dem Gemeinwohl verpflichteten demokratischen Gesetzgeber in wichtigen Bereichen gegenüber den Einzelinteressen lähmen und das Gemeinwohl gefährden; dies würde den Widerstreit zwischen der Verlässlichkeit der Rechtsordnung und der Notwendigkeit ihrer Änderung im Blick auf den Wandel der Lebensverhältnisse in nicht mehr vertretbarer Weise zu Lasten der Anpassungsfähigkeit der Rechtsordnung lösen (BVerfG-Beschluss vom 30. September 1987 2 BvR 933/82, BVerfGE 76, 256, 348; BFH-Urteil vom 14. Mai 1992 V R 79/87, BFHE 168, 462, BStBl II 1992, 983, BFH-Beschluss, BFHE 195, 205; BStBl II 2001, 405).

35

III. Der Senat hält auch nicht eine Aussetzung des Verfahrens gem. § 74 FGO im Hinblick auf das beim BVerfG 2 BvL 14/02 anhängige Verfahren für geboten, da das Verfahren einen anders gelagerten Sachverhalt betrifft, in dem die Veräußerung bereits vor Beschluss der Änderung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG a. F. erfolgte und zudem das veräußerte Objekt bereits vor der Gesetzesänderung "steuerentstrickt" war.

36

IV. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

37