Finanzgericht Münster, 10 K 3918/05 E

Datum:	17.08.2009
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	10. Senat
Entscheidungsart:	Beschluss
Aktenzeichen:	10 K 3918/05 E
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2009:0817.10K3918.05E.00

Sachgebiet:	Finanz- und Abgabenrecht

Tenor:

1. Das Verfahren wird ausgesetzt.

2. Es wird die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts darüber eingeholt, ob die zu § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 in der Fassung des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 vom 22.12.1999 (BGBl I 1999, 2601) ergangene Anwendungsregelung des § 52 Abs. 39 EStG in der Fassung des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 mit Art. 20 Abs. 3 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 GG insoweit vereinbar ist, als § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG in der Fassung des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 auf Veräußerungen anzuwenden ist, die auf vor der Verkündung des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 abgeschlossenen obligatorischen Veräußerungsverträgen beruhen und mit einer höheren Steuer belegt werden als durch die vorhergehende Fassung des § 23 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3 EStG.

Gründe: 1

I. 2

Tatbestand: 3

Streitig ist im Streitjahr 1999, ob und in welcher Höhe der Kläger einen Gewinn aus gewerblichem Grundstückshandel oder Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften 4

gem. § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) erzielt hat.

Die Kläger sind zur Einkommensteuer 1999 zusammen veranlagte Eheleute. 5

Der Kläger erzielt seit 1992 als Einzelunternehmer – Unternehmensgegenstand "Baubetreuung und –planung" – Einkünfte aus Gewerbebetrieb und als freiberuflicher Ingenieur Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit. Seine Einkünfte aus diesen Tätigkeiten ermittelte der Kläger gem. § 4 Abs. 3 EStG im Wege der Einnahme-Überschuss-Rechnung. Für die X.... GmbH Massivhäuser ist der Kläger auf Grund des Vertrages vom 24.8.1995 als Makler mit der Vermittlung von Hausbauvertragsabschlüssen über von der GmbH angebotene Haustypen beauftragt. An der X.... GmbH Massivhäuser ist der Kläger nicht als Gesellschafter beteiligt. Bei der X.... Y..... GmbH, einem Bauunternehmen, war der Kläger ab dem 2.6.2000 zu ½ als Gesellschafter beteiligt. Mit diesem Unternehmen hat er ab dem 2.6.2000 zusätzlich einen Beratervertrag geschlossen. 6

Der Kläger tätigte in den Jahren 1992 ff. folgende Grundstücksgeschäfte: 7

1. Objekt in A-Stadt 8

   Im Jahre 1992 erwarb der Kläger in A-Stadt ein unbebautes Grundstück und bebaute dies anschließend mit zwei Doppelhäusern, die die Bezeichnungen B-Str. 28 und B-Str. 28 a erhielten. Im Jahre 1996 veräußerte der Kläger diese Objekte an seine Mutter. 9

2. Objekt C-Stadt 10

   Mit notariellem Vertrag vom 7.11.1995 erwarb der Kläger das unbebaute Grundstück Groß C-Stadt, D-Str, Flur 7, Flurstück 103/15 zur Größe von 508 qm nebst 1/6 Miteigentumsanteil am Flurstück 103/17, Flur 7. 11

   Das Grundstück ordnete der Kläger seinem Einzelunternehmen "Baubetreuung und –planung" zu und errichtete darauf ein Musterhaus. Das Grundstück befindet sich weiterhin im Betriebsvermögen. Genutzt wird es teilweise zu eigenen Wohnzwecken und teilweise zu betrieblichen Zwecken. 12

3. E-Str 3 a, F-Stadt 13

   Mit notariellem Vertrag vom 16.3.1998 erwarb der Kläger von seiner Großtante auf deren Grundstück E-Str 3 in F-Stadt (1.502 qm) eine Teilfläche von ca. 750 qm zum Kaufpreis von 80.786,25 DM. Die Teilfläche erhielt die Bezeichnung E-Str 3 a. Der tatsächliche Kaufpreis belief sich nach Vermessung laut Aufstellung des Beklagten auf 81.036,25 DM. Der Bodenrichtwert des als Mischgebiet ausgewiesenen Grundstücks betrug laut Gutachterausschuss des Kreises G.... zum 1.1.1998 und 1.1.1999 120,- DM/qm. 14

   Auf dieser Teilfläche errichtete der Kläger ein Einfamilienhaus. Als Bauunternehmen wurde u.a. die Firma X.... GmbH Massivhäuser beauftragt. 15

   Die Finanzierung des Grundstückserwerbs und der Baukosten sollte nach einem von der H-Bank G.... am 13.2.1998 erstellten Konzept über ein Versicherungsdarlehn der Y... i.H.v. 175.000 DM mit einer 10-jährigen Zinsfestschreibung und ein Bauspardarlehn der Bausparkasse B..... über ebenfalls 175.000 DM mit einer 5-jährigen Zinsfestschreibung 16

erfolgen. Zur Zwischenfinanzierung gewährte die H-Bank G.... ein Darlehn über 350.000 DM, das u.a. durch eine Grundschuld auf dem Grundstück E-Str 3 a gesichert wurde. Das Bauspardarlehn wurde am 17.12.1998 mit 87.500 DM und am 19.1.1999 mit 70.000 DM ausgezahlt und am 15.4.1999 wieder zurückgezahlt. Das Versicherungsdarlehn wurde nicht mehr in Anspruch genommen. Wegen der Nichtinanspruchnahme des Darlehns leistete der Kläger eine Ausgleichszahlung in Höhe von 13.053,95 DM an die Y....

Mit notariellem Vertrag vom 1.2.1999 veräußerte der Kläger dieses Grundstück zum Kaufpreis von 465.000,00 DM an Frau K..... mit der Verpflichtung, die ausstehenden Arbeiten bis zum 1.4.1999 auszuführen. Im Zeitpunkt des Verkaufs befand sich das Grundstück nach den Angaben des Klägers im geschlossenen Rohbauzustand. Fertiggestellt wurde das Gebäude am 31.5.1999. 17

4. I-Stadt 18

Mit Vertrag vom 3.5.1999 erwarb der Kläger das Reiheneinfamilienhaus I-Stadt, das er anschließend vermietete. 19

5. L-Straße 9, F-Stadt 20

Dieses Objekt erwarb der Kläger im Jahre 2001 und nutzt es seitdem selbst. 21

Aus dem Verkauf des Objektes E-Str 3 a in F-Stadt erklärten die Kläger in ihrer Einkommensteuererklärung 1999 keine Einkünfte. 22

Der Beklagte veranlagte die Kläger zunächst mit Bescheid vom 20.10.2000 erklärungsgemäß. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. 23

Im Jahr 2000 führte der Beklagte beim Kläger gestützt auf die Vorschrift des § 193 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) eine Außenprüfung für die Jahre 1997 und 1998 durch. Der Prüfungsbericht datiert vom 18.4.2000. 24

Der Prüfer vertrat die Auffassung, der Kläger habe durch den An- und Verkauf des Grundstücks E-Str 3 a in F-Stadt einen gewerblichen Grundstückshandel begründet. Diese Auffassung stützte er darauf, dass der Kläger als Bauingenieur und mit seinem Einzelunternehmer für Baubetreuung und Bauplanung grundstücksnahe Berufe ausübe, die für eine gewerbliche Betätigung sprächen. Daneben deute die wesentliche Umgestaltung des Grundstücks E-Str 3 a wie Baureifmachen, die Erschließung und die Bebauung in einem engen zeitlichen Zusammenhang auf eine gewerbliche Tätigkeit hin. Zusätzlich sei zu berücksichtigen, dass der Kläger in der Zeit von 1992 bis 1996 bereits zwei Objekte innerhalb eines Zeitraums von 5 Jahren erworben und wieder veräußert habe. 25

Entsprechend dieser Auffassung ermittelte der Prüfer die zum 31.12.1998 zu bilanzierenden Werte dieses Objekts. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Prüfungsbericht vom 19.4.2000 verwiesen. 26

Der Beklagte schloss sich der Auffassung des Prüfers an und ermittelte für den Veranlagungszeitraum 1999 in Höhe von 120.503,00 DM einen Gewinn aus gewerblichem Grundstückshandel. Diesen erfasste er in dem gem. § 164 Abs. 2 AO geänderten Einkommensteuerbescheid 1999 vom 15.12.2000. In der Folgezeit erging aus anderen das Klageverfahren nicht betreffenden Gründen der Änderungsbescheid vom 28.5.2001. 27

Den Einspruch der Kläger, mit dem sie sich gegen die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels wandten, wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 23.8.2005 als unbegründet zurück. 28

Zur Begründung der dagegen erhobenen Klage tragen die Kläger vor, die Voraussetzungen eines gewerblichen Grundstückshandels lägen nicht vor. Der Kläger habe nicht mehr als drei Objekte veräußert. Der Ausnahmefall der von vornherein schon bei Erwerb bestehenden unbedingten Veräußerungsabsicht liege im Streitfall nicht vor. Die Veräußerung sei nur durch Zufall zustande gekommen. Bereits im Herbst 1998 habe der Kläger Herrn V....., der auch Untervermittler für den Kläger im Rahmen seiner Maklertätigkeit ist, mit der Vermietung des Objektes beauftragt. Dieser habe seinem Hausarzt Dr. A..... von der beabsichtigten Vermietung erzählt. Über diesen und die Eltern der späteren Erwerberin sei der Kontakt zur Erwerberin K..... zustande gekommen. Diese sei jedoch an einer Anmietung nicht interessiert gewesen, sondern habe das Objekt erwerben wollen. Auf Grund dieses Ansinnens habe sich dann der Kläger zum Verkauf des Objektes entschlossen. Im Zeitpunkt der Gespräche mit der Erwerberin im November/Dezember 1998 habe sich das Objekt im geschlossenen Rohbauzustand befunden. Die Erwerberin habe zumindest zum Raumzuschnitt keine eigenen Wünsche in die Verwirklichung des Bauvorhabens mehr einbringen können. 29

Die ursprünglich beabsichtigte Nutzung des Objektes durch Vermietung werde sowohl durch die schriftlichen Erklärungen des V..... vom 27.9.2005 und 21.4.2006 als auch durch den Umstand bestätigt, dass der Kläger die Baukosten langfristig über ein Darlehen der H-Bank G.... mit einer Laufzeit von 10 Jahren finanziert habe. 30

In der vorgelegten schriftlichen Erklärung des V..... vom 27.9.2005 gibt dieser an, er sei im Herbst 1998 mit der Vermietung des Objektes F-Stadt, E-Str 3 a beauftragt worden. Die Erwerberin Frau K..... habe über einen Bekannten von dem Angebot der Vermietung erfahren und bei einer Hausbesichtigung und anschließenden Besprechung am 18.12.1998 den Wunsch zum Erwerb der Immobilie geäußert. Nach Rücksprache mit dem Kläger seien dann am 22.12.1998 die Einzelheiten mit der Erwerberin schriftlich fixiert worden. 31

In der schriftlichen Erklärung vom 21.4.2006 erklärt V....., bei beabsichtigten Grundstücksverkäufen werde grundsätzlich das Grundstück durch die Firma E..... GmbH erworben und bebaut. Das Objekt E-Str 3 a in F-Stadt sei aus seiner Kenntnis das einzige Grundstück, dass der Kläger privat erworben und später veräußert habe. 32

Des Weiteren trägt der Kläger vor, wenn ein gewerblicher Grundstückshandel nicht vorliege, sei zwar die Vorschrift des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG anzuwenden. Die Änderungen des § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 und das Steuerbereinigungsgesetz 1999 seien erst beschlossen worden, als die Veräußerung des Objektes E-Str 3 a jedoch bereits mit notariellem Vertrag vom 1.2.1999 erfolgt war. Die rückwirkende Anwendung der geänderten Fassung des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG auf den gesamten Veranlagungszeitraum 1999 stelle insoweit bezogen auf den Streitfall eine unzulässige Rückwirkung dar. 33

Die Kläger beantragen, 34

den Einkommensteuerbescheid 1999 vom 28.5.2001 in der Fassung der Ein- 35

spruchsentscheidung vom 23.8.2005 aufzuheben; 36

37

hilfsweise,

die Revision zuzulassen. 38

Der Beklagte beantragt, 39

die Klage abzuweisen. 40

Der Beklagte trägt vor, vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des BFH sei der Grundstücksverkauf als Teil der eigenen gewerblichen Tätigkeit des Klägers auf dem Grundstücks- und Bausektor zu erfassen. Wie seine Tätigkeit im Bereich der Baubetreuung und –planung, der freiberuflichen Ingenieurtätigkeit auf dem Bausektor, seine Maklertätigkeit für die X.... GmbH Massivhäuser und seine Beteiligung ab dem 2.6.2000 an der X.... Y..... GmbH zeige, sei er umfassend auf dem Bau- und Grundstücksmarkt tätig. Wegen dieser umfassenden Tätigkeit bestehe ein funktionaler Zusammenhang des Grundstücksverkaufs mit seiner gewerblichen Tätigkeit und sei der Verkauf Teil desselben. 41

Im Übrigen seien auch die Voraussetzungen des gewerblichen Grundstückshandels erfüllt, da die Branchennähe und die auf dem Bausektor entfalteten Tätigkeiten für eine von vornherein bestehende unbedingte Veräußerungsabsicht schon bei Erwerb des Grundstücks sprächen. 42

Mit den Bauarbeiten des Objektes E-Str 3 a in F-Stadt sei erst im Oktober 1998 begonnen worden. Bereits kurz vor Weihnachten habe die spätere Erwerberin mit dem Kläger einen vorläufigen Hausbauvertrag geschlossen. Er habe sich bereits zu Beginn der Bauphase zu einer Veräußerung entschlossen. Wenn zunächst eine Vermietungsabsicht bestanden habe, habe er diese bereits in einem sehr frühen Stadium der Bebauung aufgegeben und das Gebäude nach den Wünschen der Erwerberin fertiggestellt. Daraus sei auf eine von vornherein bestehende unbedingte Veräußerungsabsicht zu schließen. Der Beklagte verweist insoweit auch auf die schriftliche Erklärung der Erwerberin K..... vom 29.12.2005, in der diese erklärt, das Objekt sei ihr nicht als Mietobjekt angeboten worden. Sie habe von vornherein beabsichtigt, das Objekt zu kaufen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die schriftliche Stellungnahme der Erwerberin vom 29.12.2005 verwiesen. 43

Im Übrigen verweist der Beklagte auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung vom 23.8.2005. 44

Der Senat hat in der Streitsache am 17.8.2009 mündlich verhandelt und die Zeugen K..... und V..... zum Kauf bzw. Verkauf des Grundstücks E-Str 3 a gehört. Zum Ergebnis der Beweisaufnahme wird auf die Sitzungsniederschrift verwiesen. 45

II. 46

<u>Entscheidungsgründe:</u> 47

Der Senat legt die Vorlagefrage dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) gem. Art. 100 Abs.1 Satz 1 Grundgesetz (GG), § 80 des Gesetzes über das BVerfG (BverfGG) zur Entscheidung vor und setzt bis dahin das Verfahren aus. 48

Nach der Überzeugung des Senats ist § 52 Abs. 39 Satz 1 i.V.m. § 23 Abs.1 Nr. 1 Satz 2 EStG in der Fassung des Art. 1 Nr. 16 a) aa) und 40 n) aa) des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 vom 22.12.1999, BGBl. I 1999, S. 2601 ff (2603, 2607) insoweit verfassungswidrig, als die sich steuererhöhend auswirkende Gesetzesänderung, das errichtete Gebäude in die 49

Ermittlung des Gewinns aus privaten Veräußerungsgeschäften einzubeziehen, auf obligatorische Verpflichtungsverträge über die Veräußerung eines Grundstücks anzuwenden ist, die vor der Verkündung des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 abgeschlossen wurden. Mit der Neufassung werden auch Veräußerungen von Grundstücken mit teilfertigen Gebäuden erfasst, die vor der am 19.12.1999 erfolgten Verkündung des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 vereinbart worden sind. Diese Anwendungsregelung begründet nach Ansicht des Senats eine gem. Art. 20 Abs. 3 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 GG verfassungsrechtlich unzulässige echte Rückwirkung.

I. Einfachgesetzliche Beurteilung des Streitfalles. 50

1. Gewerblicher Grundstückshandel 51

Der Kläger hat aus der Veräußerung des Grundstücks E-Str 3 a in F-Stadt keinen Gewinn aus gewerblichem Grundstückshandel erzielt. 52

Nach § 15 Abs. 2 EStG ist ein Gewerbebetrieb eine selbständige und nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Teilhabe am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und die weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufes noch als eine andere selbständige Tätigkeit anzusehen ist sowie den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung überschreitet. Die Tätigkeit ist als nachhaltig anzusehen, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist, d.h. eine Wiederholungsabsicht im Sinne weiterer geplanter Geschäfte besteht. Die notwendige Beteiligung am allgemeinen Güter- und Leistungsaustausch ist gegeben, wenn die Tätigkeit zumindest für die beteiligten Kreise erkennbar ist, ohne dass die Leistungen einer Mehrzahl von Interessenten angeboten werden müssen (siehe zu diesen Grundsätzen BFH vom 13.8.2002, VIII R 14/99, BStBl. II 2002, 811; vom 28.4.2005, IV R 17/04, BStBl. II 2005, 606; vom 17.12.2008, IV R 85/06, BFH/NV 2009, 477; vom 10.12.2001, GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291). 53

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH wird die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbetrieb überschritten, wenn nach dem Gesamtbild der Betätigung und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Fruchtziehung durch Nutzung zu erhaltender Substanzwerte entscheidend in den Vordergrund tritt. Zur Konkretisierung dieser Abgrenzung hat der BFH die sog. Drei-Objekte-Grenze als Indiz eingeführt. Werden innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs von in der Regel fünf Jahren zwischen Anschaffung bzw. Errichtung und Verkauf mindestens vier Objekte veräußert, liegt in der Regel ein gewerblicher Grundstückshandel vor, weil die äußeren Umstände den Schluss zulassen, dass es dem Steuerpflichtigen auf die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung ankommt. Werden nicht mehr als drei Objekte veräußert, ist in der Regel von der Absicht der Fruchtziehung durch Nutzung auszugehen (BFH vom 10.12.2001, GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291; vom 28.4.2005, IV R 17/04, BStBl. II 2005, 606). 54

Bei einer Veräußerung von weniger als vier Objekten liegt ein gewerblicher Grundstückshandel nur vor, wenn besondere Umstände auf eine von Anfang an bestehende unbedingte Veräußerungsabsicht schließen lassen. Auf Grund objektiver Umstände muss feststehen, dass der Grundbesitz mit der unbedingten Absicht erworben oder bebaut worden ist, ihn innerhalb kurzer Zeit zu verkaufen; eine bedingte Veräußerungsabsicht ist nicht ausreichend (BFH vom 1.12.2005, IV R65/04, BStBl. II 2006, 259; vom 27.11.2008, IV R 38/06, Juris; vom 7.5.2008, X R 49/04, BStBl. II 2008, 711; vom 17.12.2008, IV R 85/06, BFH/NV 2009, 477). 55

Solche besonderen Umstände können unter anderem darin liegen, dass das im zeitlichen Zusammenhang mit der Bebauung und Veräußerung erworbene Grundstück schon vor seiner Bebauung verkauft wurde, die Bebauung des Grundstücks von vornherein nach den Wünschen und Vorstellungen des Erwerbers erfolgte (BFH vom 10.12.2001 a.a.O.) oder das Bauvorhaben nur kurzfristig finanziert und während der Bauzeit bereits ein Makler mit dem Verkauf beauftragt wurde (BFH vom 27.11.2002, X R 53/01, BFH/NV 2003, 1291). Allein ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Erwerb, Bebauung und Veräußerung ist ohne weitere objektive Umstände, wie z.B. eine kurzfristige Finanzierung, nicht ausreichend, eine unbedingte Veräußerungsabsicht anzunehmen (BFH vom 27.11.2008, IV R 38/06, Juris; vom 7.5.2008, X R 49/04, BStBl. II 2008, 711). Die Kürze der Zeit zwischen Erwerb oder Bebauung und Veräußerung kann die Indizwirkung der anderen objektiven Umstände nur verstärken (BFH vom 27.11.2008, IV R 38/06, BStBl. II 2009, 278). Dabei lässt allein die Beauftragung eines Maklers während der Bauzeit nicht den Schluss auf eine unbedingte Veräußerungsabsicht schon zu einem früheren Zeitpunkt wie dem Erwerb des unbebauten Grundstücks zu (BFH vom 19.2.2009, IV R 8, 9/07, BFH/NV 2009, 923). 56

Ein für sich genommen schwaches Indiz für eine von vornherein bestehende unbedingte Veräußerungsabsicht ist die Branchennähe des Veräußerers. Da auch ein Grundstückshändler oder Bauunternehmer ein einzelnes Grundstück zur dauerhaften Vermietung erwerben kann, sind neben der Branchennähe weitere Indizien für die Annahme der unbedingten Veräußerungsabsicht notwendig (BFH vom 19.2.2009, IV R 12/07, BFH/NV 2009, 926). 57

Eine nachhaltige Tätigkeit liegt vor, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist. Schließt der Veräußerer nur ein einziges Geschäft ab, kann dies die Nachhaltigkeit begründen, wenn die Erfüllung des Geschäfts eine Vielzahl von unterschiedlichen Einzeltätigkeiten erfordert, die in der Gesamtbetrachtung eine nachhaltige Tätigkeit darstellen. Dabei ist zu würdigen, ob der branchennahe Veräußerer seine branchennahen Tätigkeiten in einem Maß und Umfang in die Errichtung des veräußerten Objekts einbringt, die weit über die von jedem Bauherrn zu erbringenden Tätigkeiten hinausgehen (BFH vom 28.1.2009, X R 36/07, nv). 58

In Anwendung und Beachtung dieser von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze liegt im Streitfall ein gewerblicher Grundstückshandel nicht vor, da die Grenze zur Vermögensverwaltung nicht überschritten ist. 59

Der Kläger hat innerhalb des über fünf Jahre hinausgehenden Zeitraums zwischen dem Erwerb des ersten veräußerten Objekts im Jahres 1992 und dem letzten veräußerten Objekt im Jahre 1999 nicht mehr als drei Objekte veräußert. Besondere Umstände, die auf einen Erwerb des im Streitjahr veräußerten Objekts in unbedingter Veräußerungsabsicht schließen lassen, liegen nicht vor. Der Kläger hat weder das Objekt von vornherein zum Verkauf angeboten, noch von vornherein nach den Vorstellungen der Erwerberin gebaut. Wie der Zeuge V..... in den schriftlichen Äußerungen vom 27.9.2005 und 21.4.2006 und in seiner Zeugenaussage in der mündlichen Verhandlung glaubhaft bestätigt hat, beabsichtigte der Kläger, das Gebäude für eine etwaige spätere Nutzung durch seinen Sohn und bis dahin für Vermietungszwecke zu errichten. Neben dieser Absicht bestand, wie sich aus dem tatsächlichen Geschehensablauf und der nur kurzen Überlegenszeit für einen Verkauf deutlich wird, von vornherein allenfalls eine bedingte Veräußerungsabsicht dahin, dass ein Verkauf nicht ausgeschlossen war, wenn sich eine Gelegenheit etwa durch das Auftreten eines Kaufinteressenten ergab. Im Vordergrund stand jedoch bei Erwerb des Grundstücks und der Errichtung des Gebäudes, wie der durch den Zeugen V..... bestätigte Auftrag zur Vermietung belegt, die Nutzung durch Vermietung oder die Selbstnutzung durch den Sohn. 60

Der Senat hält den Zeugen V..... nach seinem Auftreten in der mündlichen Verhandlung für glaubwürdig und seine Aussage für glaubhaft, zumal seine Tätigkeit für den Kläger infolge Erreichens des Rentenalters seit mehreren Jahren beendet ist. Darüber hinaus wird seine Aussage durch die Bekundungen der Zeugin K..... bestätigt. Diese hat ebenfalls bekundet, dass der Kläger das Gebäude zunächst für den Sohn, mithin nicht zu Veräußerungszwecken errichten wollte. Aufgrund dieser Aussagen hat der Senat die Überzeugung gewonnen, dass der Kläger zunächst die Vermietung des Gebäudes beabsichtigte und erst später aufgrund des Kaufinteresses der Zeugin K..... den Verkaufsentschluss fasste. Bestätigt wird dies darüber hinaus durch die Finanzierung der Herstellungskosten mit längerfristigen Laufzeiten und Zinsfestschreibungsfristen von bis zu 10 Jahren. Eine 10-jährige Laufzeit liegt zwar unter der für selbstgenutzte und langfristig zur Vermietung vorgesehene Immobilien anzutreffenden Laufzeit von 30 Jahren für Hypothekendarlehen, andererseits ist die Laufzeit von 10 Jahren jedoch derart lang, dass daraus nicht auf eine nur kurzfristige Nutzung, sondern vielmehr auf eine längere Nutzung zu schließen ist. Auch dies spricht gegen eine von vornherein bestehende unbedingte Veräußerungsabsicht.

Andere von der Rechtsprechung herausgearbeitete besondere Merkmale für die Annahme einer unbedingten Veräußerungsabsicht liegen im Streitfall ebenfalls nicht vor. 61
So ist das Objekt nicht nach den Wünschen der Erwerberin gebaut worden. Im Zeitpunkt der Kontaktaufnahme zwischen dem Kläger und der Erwerberin befand sich das Gebäude schon im geschlossenen Rohbauzustand.

Die beruflichen Tätigkeiten des Klägers als Baubetreuer, Bauingenieur und Makler sind zwar wegen der Nähe zum Grundstückshandel und zur Baubranche Anzeichen für eine unbedingte Veräußerungsabsicht. Da aber auch diese branchennahen Personen ein Objekt außerhalb ihrer beruflichen, betrieblichen Tätigkeit zur langfristigen Vermietung erwerben können, sind neben der Branchennähe weitere Anzeichen erforderlich, die den Schluss auf die unbedingte Veräußerungsabsicht zulassen. An solchen Indizien fehlt es. Es kann insbesondere nicht festgestellt werden, dass der Kläger aus seiner Branchennähe heraus Aktivitäten entfaltet hat, die über die Tätigkeiten eines jeden Bauherrn hinausgehen. Die vertraglichen Regelungen des Verkaufsvertrages gehen zu den auszuführenden Arbeiten, der Gewährleistung etc. nicht über den Rahmen eines üblichen Verkaufsvertrages über eine Immobilie hinaus. Auch die Art des veräußerten Objekts als Einfamilienhaus setzt, anders als Großobjekte mit zahlreichen Wohnungen oder gewerbliche Objekte, keine besonderen Aktivitäten voraus und vermag der Branchennähe dadurch kein anderes Gewicht zu verleihen. 62

2. Der Gewinn aus der Veräußerung des Objekts ist nicht als Teil der Einkünfte 63

des Klägers aus seinem Einzelunternehmen "Baubetreuung und -planung" oder seiner Maklertätigkeit zu erfassen. 64

Zum Betrieb eines gewerblichen Einzelunternehmens zählen alle Geschäfte, die dem Interesse des Betriebes, der Erhaltung seiner Substanz und der Erzielung von Gewinnen dienen. Notwendig ist ein Funktionszusammenhang des Geschäfts zum Betrieb. Ein mittelbarer, auch ein entfernter Funktionszusammenhang kann ausreichend sein, wenn das Geschäft in irgendeiner Weise den Betriebszweck oder Unternehmensgegenstand berührt. Es muss sich nicht um ein für die Branche typisches Geschäft handeln; erfasst werden zudem Hilfs- und Nebengeschäfte, die den Betrieb fördern. Ein solcher Zusammenhang wird allerdings nicht allein durch die Nutzbarmachung beruflicher Erfahrungen, Kenntnisse und Verbindungen hergestellt. Die Trennung von Privatvermögen zum Betriebsvermögen durch den Steuerpflichtigen muss sich aus objektiven Umständen ergeben (BFH vom 7.5.2008, X R 65

49/04, BStBl. II 2008, 711 m.w.N.).

Die von einem Kaufmann vorgenommenen Geschäfte zählen gem. § 344 Abs. 1 Handelsgesetzbuch (HGB) im Zweifel zum Betrieb seines Handelsgewerbes. Dies schließt die Zuordnung von Geschäften, die ihrer Art nach in der Nähe zu den betrieblichen Geschäften stehen oder branchennah sind, nicht aus. Zur Aussonderung ist die Vermutung des § 344 Abs. 1 HGB durch objektive Umstände zu widerlegen. Anhand objektiver Umstände ist die Zugehörigkeit zum Privatvermögen vom Steuerpflichtigen zu belegen (BFH vom 11.6.1997, XI R 71/96, BFH/NV 1997, 839). Branchenübliche Geschäfte zählen regelmäßig zum betrieblichen Bereich und sind dem Gewerbebetrieb zuzurechnen (BFH vom 12.12.2002, III R 20/01, BStBl. II 2003, 297; vom 15.03.2005, X R 51/03, BFH/NV 2005, 1532). 66

Ob ein Geschäft noch in den betrieblichen Bereich einzubeziehen ist, ist danach zu beurteilen, ob das Geschäft noch vom Typus der betrieblichen Tätigkeit und dem weit zu verstehenden betrieblichen Tätigkeitsfeld umfasst ist. Dabei sind die Umstände des Einzelfalles einzubeziehen wie bei der Branchennähe zu Grundstücksgeschäften der maßgebliche Einfluss auf die Bauplanung und die Finanzierung, die Art der Finanzierung, die Vielzahl von Einzelaktivitäten und die Nähe zum Hauptgewerbe und Hauptberuf (BFH vom 7.5.2008, X R 49/04, BStBl. II 2008, 711). 67

Die beruflichen, betrieblichen Tätigkeiten des Klägers liegen im Streitfall in der Nähe zum Grundstückshandel. Der Kläger ist u.a. als Baubetreuer und Makler sowie ab Juni 2000 als Gesellschafter eines Bauunternehmens tätig. Diese Tätigkeiten umfassen zwar nicht den eigenen Handel mit Grundstücken oder die eigene Bauträgertätigkeit, so dass der Erwerb des Grundstücks, seine Bebauung und anschließende Veräußerung nicht zum Kerngeschäft seiner beruflichen Tätigkeit gehört, allerdings in großer Nähe dazu steht und die Gesamttätigkeit fördern kann. Verstärkt wird die Nähe dadurch, dass zwischen Kauf, Bebauung und Verkauf ein enger zeitlicher Zusammenhang besteht. Letztlich hat der Kläger mit Ausnahme des vorhergehenden Eigentumserwerbs alle Aktivitäten entfaltet, wie sie auch im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeiten als Baubetreuer und Makler anfallen. 68

Gleichwohl ist nach den Besonderheiten des Streitfalls das Grundstücksgeschäft nicht dem gewerblichen Bereich des Klägers zuzuordnen, da entsprechend den dargestellten Grundsätzen der Rechtsprechung des BFH, denen sich der Senat anschließt, anhand objektiver Umstände die Zuordnung des Grundstücks zum Privatvermögen festzustellen ist. 69

Der Kläger hat im vorliegenden Fall das veräußerte Grundstück dem Privatvermögen zugeordnet. Eine erste deutliche Zuordnung hat der Kläger mit der Finanzierung getroffen. Er hat die Finanzierung im Privatvermögen vorgenommen. Das Versicherungsdarlehn und das Bauspardarlehn sind mit 10-jähriger und 5-jähriger Zinsfestschreibung vereinbart. Dies zeigt bereits, dass eine längerfristige Vermögensanlage beabsichtigt war. Die Art der Finanzierung und die Regelungen der Darlehensverträge entsprechen den Vereinbarungen, die bei der Anschaffung von Immobilien zur Selbstnutzung oder Vermietung durchaus üblich sind. Sonderregelungen für eine vorzeitige Ablösung, die die Finanzierung als kurzfristig erscheinen lassen, waren nicht vereinbart. Dementsprechend hatte der Kläger an die Y... Ausgleichszahlungen wegen der Nichtinanspruchnahme des Darlehns zu leisten. Anders als bei einem zur Veräußerung vorgesehenen Objekt ist das Gebäude nicht nach den Wünschen der Erwerberin geplant bzw. die Planung angepasst worden. Wesentlich bestimmt wird die Zuordnung zum Privatvermögen durch die Beauftragung des Zeugen V..... mit der Vermittlung eines Mieters und nicht eines Erwerbers. Sowohl die Zeugin K..... als auch der Zeuge V..... haben bestätigt, dass der Kläger zunächst 70

nicht die Absicht des Verkaufs, sondern der Errichtung für den Sohn bzw. der Vermietung hatte. Darin zeigt sich der Entschluss zur Vermögensnutzung im Privatvermögen und nicht zur Vermögensumschichtung.

Ferner ergibt sich aus der Art des Objektes und den dadurch ausgelösten Tätigkeiten des Klägers keine andere Zuordnung. Anders als in den Entscheidungen des BFH vom 7.5.2008 a.a.O. hat der Kläger ein Einfamilienhaus, das vielfach im Privatvermögen errichtet wird, und kein Großobjekt errichtet, das allein durch seine Art und Größe eine Nähe zu seinen betrieblichen Tätigkeiten hatte und in der Abwicklung der betrieblichen Tätigkeit nahe stand oder als ihr Teil erscheinen konnte. 71

3. Sonstige Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften 72

Gem. § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG in der Fassung des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 vom 22.12.1999 ist der Gewinn aus der Veräußerung eines Grundstücks steuerpflichtig, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als 10 Jahre beträgt. In die Ermittlung des Gewinns ist ein auf dem unbebaut erworbenen Grundstück errichtetes, ausgebautes oder erweitertes Gebäude einzubeziehen, auch wenn es im Zeitpunkt der Veräußerung noch nicht fertiggestellt ist (Bericht des Finanzausschusses BT-DS 14/2070 zu Nummer 13a, S.45; Weber-Grellet in Schmidt EStG 28. Auflage 2009 § 23 Rz. 17; Glenk in Blümich EStG § 23 Rz. 43 bis 45). 73

Dieser Fassung des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG entspricht die Gesetzesfassung durch das Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24.3.1999 mit der Ausnahme, dass in den Gewinn aus der Veräußerung des Grundstücks die Wertschöpfung aus einem in der Spekulationsfrist errichteten Gebäude einzubeziehen war, wenn das Gebäude im Zeitpunkt der Veräußerung fertiggestellt war. 74

In der dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 und dem Steuerbereinigungsgesetz 1999 vorhergehenden Fassung der §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3 EStG betrug der Zeitraum zwei Jahre und war ein in der Spekulationsfrist errichtetes Gebäude nicht bei der Überschussermittlung einzubeziehen. 75

Die Fassung des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 als auch durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 war gem. § 52 Abs. 39 EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 und des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 auf alle Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen u.a. die Veräußerung auf einem nach dem 31.12.1998 abgeschlossenen obligatorischen Vertrag beruhte. 76

Im Streitfall hat der Kläger das Grundstück mit notariellem Vertrag vom 16.3.1998 erworben und mit notariellem Vertrag von 1.2.1999 wieder veräußert. Für die Fristberechnung ist auf die schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfte abzustellen (Weber-Grellet in Schmidt EStG § 23 Rz. 32, m.w.N.; Glenk in Blümich EStG § 23 Rz. 92, 121). 77

Der Kläger hat damit innerhalb sowohl der vorhergehenden kürzeren als auch der mit Wirkung zum 1.1.1999 verlängerten Spekulationsfrist das Grundstück veräußert und den Tatbestand der §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG in der Fassung des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 erfüllt. Der Tatbestand des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 wäre nicht erfüllt, da es an der Veräußerung eines fertiggestellten Gebäudes fehlt. Der Gewinn aus diesem Geschäft beträgt, wie zwischen den Beteiligten nicht streitig ist, 120.503 DM. In diesen Gewinn ist die 78

Wertschöpfung aus der Errichtung des Gebäudes entsprechend § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG einbezogen, da § 52 Abs. 39 EStG i.d.F. des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 die Anwendung dieser Fassung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG auf alle Veräußerungen anordnet, bei denen die Veräußerung auf einem nach dem 31.12.1998 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag oder gleichstehenden Rechtsakt beruht. Die Wertschöpfung von 120.503,- DM beruht ausgehend von einem Verkehrswert des Grund und Bodens entsprechend dem Bodenrichtwert zu 8.963,75 DM (90.000 DM ./. 81.036,25 DM) auf dem Grund und Boden und zu 111.539,25 DM auf dem Gebäude.

II. Rechtsentwicklung der im Streitfall maßgeblichen Vorschriften 79

1. § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG in der dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vor- 80

hergehenden Fassung lautet in den im vorliegenden Verfahren bedeutsamen Teilen: 81

§ 23 Spekulationsgeschäfte 82

1. Spekulationsgeschäfte (§ 22 Nr. 2) sind 83 84

1. Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung

und Veräußerung beträgt: 85

a. bei Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürger- 86

lichen Rechts über Grundstücke unterliegen (z.B. Erbbaurecht, 87

Mineralgewinnungsrecht), nicht mehr als zwei Jahre, 88

§ 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG und § 52 Abs. 39 Satz 1 EStG i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 lauten: 89

§ 23 Private Veräußerungsgeschäfte 90

1. Private Veräußerungsgeschäfte (§ 22 Nr. 2) sind 91

1. Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (z.B. Erbbaurecht, Mineralgewinnsrecht), bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Ein innerhalb dieses Zeitraums fertiggestelltes Gebäude ist einzubeziehen. 92

§ 52 Anwendungsvorschriften 93

(39) § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 ist auf Veräußerungen anzuwenden, bei denen die Veräußerung auf einem nach dem 31. Dezember 1998 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag oder gleichstehenden Rechtsakt beruht. 94

§ 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG und § 52 Abs. 39 Satz 1 EStG i.d.F. des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 lauten: 95

§ 23 Private Veräußerungsgeschäfte 96

1. Private Veräußerungsgeschäfte (§ 22 Nr. 2) sind 97

1. Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des 98
bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (z.B. Erbbaurecht, Mineralgewinnsrecht),
bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre
beträgt. Gebäude und Außenanlagen sind einzubeziehen, soweit sie innerhalb dieses
Zeitraums errichtet, ausgebaut oder erweitert werden; dies gilt entsprechend für
Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, sowie für
Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume.

§ 52 Anwendungsvorschriften 99

(39) § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 in der Fassung des Gesetzes vom 22.12.1999 (BGBl. I S. 2601) 100
und § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 ist auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen
die Veräußerung auf einem nach dem 31. Dezember 1998 rechtswirksam abgeschlossenen
obligatorischen Vertrag oder gleichstehenden Rechtsakt beruht.

Nach der dem Steuerbereinigungsgesetz 1999 und dem Steuerentlastungsgesetz 101
1999/2000/2002 vorhergehenden Fassung des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG war danach nur der
Gewinn aus der Veräußerung des Grundstücks innerhalb der Spekulationsfrist steuerpflichtig.
Ein nach dem Grundstückserwerb errichtetes Gebäude als steuerlich vom Grund und Boden
verschiedenes Wirtschaftsgut fiel nicht unter den Tatbestand des § 23 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3
EStG.

2. Das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.3.1999, mit dem § 23 102

Abs. 1 Nr. 1 EStG mit Wirkung ab dem 1.1.1999 neu gefasst wurde, wurde am 4.3.1999 im 103
Bundestag beschlossen. Der Bundesrat stimmte ihm am 19.3.1999 zu. Am 24.3.1999 wurde
das Gesetz ausgefertigt.

Die bis zur Gesetzesänderung als Spekulationsgeschäfte bezeichneten Geschäfte wurden in 104
private Veräußerungsgeschäfte umbenannt, die sog. Spekulationsfrist für Grundstücke von
zwei auf zehn Jahre verlängert und § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Abs. 3 Satz 2 EStG eingefügt.
Die Neuregelung des Satz 2 sollte sicherstellen, dass die Veräußerung eines innerhalb der
Spekulationsfrist hergestellten Gebäudes ebenfalls der Besteuerung nach § 23 EStG
unterliegt (Bundestagsdrucksache 14/265, Seite 180 zu Nr. 27).

Absicht des Gesetzgebers war es, mit dieser Änderung nicht nur die Wertschöpfung aus 105
fertiggestellten Gebäuden, sondern auch aus teilfertigen Gebäuden und der Erweiterung und
dem Ausbau von Gebäuden innerhalb der Spekulationsfrist zu erfassen. Dem stand jedoch
die Gesetzesformulierung des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG in der Fassung des
Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 entgegen, die nur fertiggestellte Gebäude
erfasste. Um diese Lücke zu schließen, wurde

§ 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 vom 22.12.1999 106
entsprechend geändert und gem. § 52 Abs. 39 EStG ebenso wie die Fassung der Vorschrift
durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 rückwirkend zum 1.1.1999 in Kraft
gesetzt. Anzuwenden ist die Neufassung der Vorschrift nach § 52 Abs. 39 EStG auf
Veräußerungsgeschäfte, bei denen die Veräußerung auf einem nach dem 31.12.1998
rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag oder gleichstehenden Rechtsakt
beruht.

III. Verfassungsrechtliche Beurteilung des § 52 Abs. 39 Satz 1 i.V.m. § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG i.d.F. des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 107

Der Senat ist der Überzeugung, dass die zu § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG i.d.F. des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 ergangene Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 39 Satz 1 EStG insoweit gegen das Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG i.V.m. dem Grundsatz der allgemeinen Handlungsfreiheit des Art. 2 GG verstößt, als danach Gewinne aus der Veräußerung von während der Spekulationsfrist errichteten, ausgebauten, erweiterten Gebäuden erfasst werden, zu denen der obligatorische Verkaufsvertrag vor der Verkündung des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 abgeschlossen worden ist. 108

1. Die Rechtsprechung des BVerfG unterscheidet bei der Beurteilung der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit rückwirkender Normen zwischen einer echten und einer unechten Rückwirkung bzw. der Rückbewirkung von Rechtsfolgen und der tatbestandlichen Rückanknüpfung. Bei Veranlagungssteuern stellt das BVerfG auf Grund der Ermittlung der Einkünfte und des zu versteuernden Einkommens für das jeweilige Jahr sowie wegen des Entstehens der Steuerschuld mit Ablauf des jeweiligen Jahres für die Prüfung des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes auf diesen letztgenannten Zeitpunkt ab. Da die Einkommensteuer gem. § 36 Abs. 1 EStG grundsätzlich erst mit Ablauf des Veranlagungszeitraums entsteht, würdigt das BVerfG Gesetzesänderungen während des Kalenderjahres unter dem Blickwinkel der sogenannten unechten Rückwirkung. 109

In seiner neueren Rechtsprechung hat das BVerfG seine Rechtsprechung zur Zulässigkeit rückwirkender Gesetze allerdings differenziert und modifiziert. Der Zweite Senat hat in seinem Beschluss in BVerfGE 97, 67, BGBl I 1998, 725 im Falle einer Verschonungssubvention im Schiffsbau (Sonderabschreibung gemäß § 82f der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung) entschieden, dass die steuergesetzlichen Dispositionsbedingungen bereits mit der Disposition, nicht erst mit Ablauf des Veranlagungszeitraums zu einer schutzwürdigen Vertrauensgrundlage werden. 110

Das BVerfG hat mit seinen Ausführungen in diesem Beschluss anerkannt, dass es für Steuervergünstigungen bereits während des Veranlagungszeitraums abgeschlossene Sachverhalte geben kann (vgl. Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 215). 111

Auch in seinem Beschluss in BVerfGE 105, 17, 40 hat das BVerfG anerkannt, dass steuerrechtliche Dispositionsbedingungen vom Tag der Entscheidung an eine Vertrauensgrundlage bilden, auf die der Steuerpflichtige sein steuerlich geregeltes Verhalten stützt. Nach Auffassung des IX. Senats des BFH (Vorlagebeschluss in BFHE 204, 228, BStBl II 2004, 284, 292), dessen Ausführungen der erkennende Senat teilt, ist der verstärkte Schutz von Dispositionen, den das BVerfG bisher nur für (Verschonungs-)Subventionen und Steuervergünstigungen gewährt hat, auf alle Steuerrechtsnormen zu erstrecken (vgl. auch P. Kirchhof, StuW 2000, 221, 226). Zur Darstellung der bisherigen weiteren Rechtsprechung des BVerfG´s zu rückwirkenden steuerlichen Normen, zur sog. Veranlagungsrechtsprechung sowie zur Kritik und Darstellung des Meinungsstandes macht sich der Senat ausdrücklich die ausführliche Darstellung des BFH in seinen Vorlagebeschlüssen vom 16.12.2003, IX R 46/02, BStBl. II 2004, 284 zur rückwirkenden Verlängerung der Spekulationsfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG durch das Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002; vom 2.8.2006, XI R 30/03, BStBl. II 2006, 895 und vom 2.8.2006, XI R 34/02, BStBl. II 2006, 887 zur rückwirkenden Anwendung der Vorschrift des § 34 Abs. 1 EStG i.d.F. des 112

Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 zu eigen und verweist zur Vermeidung einer Wiederholung auf die Darstellung in den Beschlüssen des BFH unter III. 1. und 2.. Die Fallgestaltung im Streitfall entspricht zur Frage der verfassungsrechtlich zulässigen Rückwirkung nach dem zeitlichen Ablauf und der steuerlichen Wirkung der Gesetzesänderung den Vorlagefällen in den genannten Beschlüssen des BFH zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002.

2. Der erkennende Senat ist der Überzeugung, dass die Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung bei der Einkommensteuer und das Abstellen auf den Ablauf des Kalenderjahres als Zeitpunkt des Entstehens der Einkommensteuer das berechtigte und durch Art. 20 Abs. 3 GG i.V.m. Art 2 GG geschützte Vertrauen des Bürgers in die Verlässlichkeit der Rechtsordnung und ihrer Regelungen als Handlungs- und Entfaltungsspielraum verletzt. 113

Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen gem. § 38 AO, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Einzelsteuergesetz die Leistungspflicht knüpft. Der Tatbestand des § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG ist verwirklicht, wenn der obligatorische Verkaufsvertrag abgeschlossen ist und zu diesem Zeitpunkt die zeitlichen Vorgaben der Vorschrift erfüllt sind. Mit diesem Zeitpunkt steht unabänderlich fest, ob die Veräußerung den Tatbestand des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfüllt und welche Wertschöpfungen aus diesem Sachverhalt der Einkommensbesteuerung unterliegen und in die Bemessung der erst später festgesetzten und erhobenen Steuer eingehen wird. Dass die Einkommensteuer erst als Jahressteuer mit Ablauf des Kalenderjahres als Veranlagungszeitraum entsteht und erhoben wird, hat auf die Verwirklichung des Besteuerungstatbestandes keinen Einfluss und ist nur eine Frage der technischen Festsetzung und Erhebung der Einkommensteuer. 114

Der Senat ist der Überzeugung, dass der Steuerbürger bei seinen Dispositionen und seinen Handlungen, insbesondere auch seinen wirtschaftlichen Tätigkeiten, darauf vertrauen können muss, dass das rechtmäßig in Kraft gesetzte und in seinem zeitlichen Geltungsbereich anzuwendende Recht die normierten Rechtsfolgen auslöst und nicht durch eine später beschlossene Gesetzesregelung mit zeitlicher Rückwirkung und ihn belastenden Rechtsfolgen ersetzt wird. 115

Nur das Abstellen auf die Verwirklichung des Sachverhaltes wird der vertrauensbegründenden Entstehung des einzelnen Steueranspruchs im Sinne des § 38 AO gerecht. Der Senat macht sich auch insoweit die weitere Begründung des des BFH im Vorlagebeschluss vom 2.8.2006, XI R 30/03, BStBl. II, 2006, 895 ff unter B III.3, der in seiner Begründung an die nach dem Gesetzesbeschluss des Bundestages liegende Verkündung des Gesetzes anknüpft, zu eigen. 116

Nach Auffassung des Senats ist aus den genannten Gründen eine echte verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige seine wirtschaftlichen Dispositionen abgeschlossen hat und die Tatbestandsvoraussetzungen einer neuen und geänderten Norm vor der Verkündung des Gesetzes erfüllt hat. 117

3. Zeitlicher Anknüpfungspunkt für den Vertrauensschutz und die echte Rückwir- 118

kung sollte nach Auffassung des Senats die Verkündung des Gesetzes im Bundesgesetzblatt sein, da ein Gesetz erst mit der Verkündung rechtlich existent ist (BVerfG Beschluss vom 22.3.1983, 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343 ff). 119

120

Der Senat sieht grundsätzlich die Verkündung (Art. 82 Satz 1 Satz 1 GG) des Änderungsgesetzes als durch einen formalen Akt gekennzeichneten Zeitpunkt an, bis zu dem das Vertrauen des Steuerpflichtigen in die alte Rechtslage nach den Grundsätzen einer echten Rückwirkung schutzwürdig ist. Aus diesem Grunde hält der Senat die rückwirkend auf den 1. Januar 1999 angeordnete Anwendung des § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG insoweit für verfassungswidrig und damit nichtig, als sich die Gesetzesänderung durch die Anordnung ihrer Anwendung durch § 52 Abs. 39 EStG auf den 1.1.1999 insoweit steuererhöhend auswirkt, als sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen der beiden vorherigen Fassung des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG bereits vor Verkündigung des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 durch den Abschluss des notariellen Vertrages am 1.2.1999 erfüllt waren. Dieser Zeitpunkt liegt noch vor dem Gesetzesbeschluss vom 4.3.1999 zur rückwirkenden Änderung des im Streitfall mangels fertiggestelltem Gebäude nicht erfüllten Tatbestand des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002. Im Zeitpunkt der Verkündung des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 am 29.12.1999 war die Grundstücksveräußerung einschließlich der Fertigstellung des Gebäudes bereits vollständig abgewickelt.

4. Die echte Rückwirkung ist auch nicht ausnahmsweise gerechtfertigt. 121

Eine echte Rückwirkung ist gerechtfertigt, wenn (1) der Betroffene zu dem Zeitpunkt, auf den der Eintritt der Rechtsfolge vom Gesetz bezogen wird, mit der Regelung rechnen musste, (2) das bislang geltende Recht unklar und verworren war, (3) eine nachträglich als nichtig erkannte Norm durch eine wirksame Vorschrift ersetzt wird, (4) es sich lediglich um eine Bagatelle handelt oder (5) zwingende Belange des Gemeinwohls eine echte Rückwirkung erfordern (hierzu Jarass in Jarass/Pieroth, GG, 9. Aufl. 2007, Art. 20 Rz. 72 mit Nachweisen aus der Rspr. des BVerfG). 122

Keiner dieser Ausnahmefälle liegt im vorliegenden Fall vor. Insbesondere musste der Kläger im Februar 1999 noch nicht damit rechnen, dass der Gesetzgeber nach Abschluss des Kaufvertrages rückwirkend auch Gebäude in die Bemessungsgrundlage für die Versteuerung privater Veräußerungsgeschäfte einbeziehen würde. Erst recht musste der Kläger nicht damit rechnen, dass diese an sich schon verfassungsrechtlich zweifelhafte Regelung gegen Ende des Jahres 1999 noch dadurch erheblich verschärft wurde, dass nicht nur fertiggestellte, sondern auch teilerrichtete Gebäude in die Bemessungsgrundlage einbezogen wurden. Die rückwirkende Regelung stellt für den Kläger auch keine Bagatelle dar. Durch sie erhöht sich sein Veräußerungsgewinn um 111.539,25 DM. 123

Schließlich sind für den Senat keine zwingenden Gründe des Gemeinwohls erkennbar, die es hätten erforderlich machen können, die Geltung der Norm nicht mit Wirkung für die Zukunft, sondern auch für die Vergangenheit anzuordnen. 124

IV. Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage. 125

Die Entscheidung des vorliegenden Streitfalles hängt maßgeblich von der Entscheidung des BVerfG über die Vorlagefrage ab. Erklärt das BVerfG § 52 Abs. 39 Satz 1 EStG dahingehend für verfassungswidrig und nichtig, dass die Neufassung des § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Abs. 3 EStG nicht auf Veräußerungen anzuwenden ist, die auf zwischen dem 1.1.1999 und dem Tag der Verkündung des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 abgeschlossenen Verträgen beruhen, ist im Streitfall nach der dem Steuerbereinigungsgesetz 1999 und wegen der vergleichbaren Rückwirkung auch des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vorhergehenden Fassung des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG die Steuer festzusetzen. Danach wäre die Wertschöpfung aus der Errichtung des Gebäudes bei der Höhe des Spekulationsgewinns auszuscheiden. Erklärt das BVerfG die 126

Anwendungsvorschrift des § 52 Nr. 39 Satz 1 EStG für verfassungsgemäß, wäre die Klage abzuweisen.

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE