

Münsterische Beiträge zur Rechtswissenschaft

Band 169

**Die Besteuerung
privater Veräußerungsgeschäfte
in systematischer und
verfassungsrechtlicher Hinsicht**

Von

René-Marcel Dechant



Duncker & Humblot · Berlin

RENÉ-MARCEL DECHANT

**Die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte
in systematischer und verfassungsrechtlicher Hinsicht**

Münsterische Beiträge zur Rechtswissenschaft

Herausgegeben im Auftrag der Rechtswissenschaftlichen Fakultät
der Westfälischen Wilhelms-Universität in Münster durch die Professoren
Dr. Heinrich Dörner Dr. Dirk Ehlers Dr. Ursula Nelles

Band 169

Die Besteuerung
privater Veräußerungsgeschäfte
in systematischer und
verfassungsrechtlicher Hinsicht

Von

René-Marcel Dechant



Duncker & Humblot · Berlin

**Die Rechtswissenschaftliche Fakultät
der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster hat diese Arbeit
im Jahre 2005 als Dissertation angenommen.**

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek

**Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische
Daten sind im Internet über <<http://dnb.ddb.de>> abrufbar.**

D 6

**Alle Rechte vorbehalten
© 2006 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Fremddatenübernahme und Druck:
Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin
Printed in Germany**

**ISSN 0935-5383
ISBN 3-428-12185-6
978-3-428-12185-4**

**Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺**

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Meinen Eltern

Vorwort

Die vorliegende Untersuchung wurde im Wintersemester 2005/06 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster als Dissertation angenommen. Das Manuskript wurde Ende Juni 2005 abgeschlossen; darüber hinaus konnten spätere Rechtsprechung und Literatur noch bis Februar 2006 berücksichtigt werden.

Bedanken möchte ich mich als erstes bei meinen Eltern, *Mona* und *Hermann Dechant*, die mich nicht nur bei der Erstellung dieser Arbeit stets und in jeder Hinsicht unterstützt haben.

Mein besonderer Dank gilt Herrn Prof. Dr. *Rainer Wernsmann*, meinem Doktorvater, für die Betreuung der Arbeit. Herrn Prof. Dr. *Heinrich Weber-Grellet* bin ich für die ausgesprochen zügige Erstellung des Zweitgutachtens zu herzlichem Dank verpflichtet. Bedanken möchte ich mich auch bei Herrn Prof. Dr. *Ingo Saenger* und meinen Kolleginnen und Kollegen am Institut für Internationales Wirtschaftsrecht für die interessante und bereichernde Zeit sowie bei Herrn *Simon Döbbelt* für die kritische Durchsicht des Manuskripts.

Für die Aufnahme der Arbeit in die Schriftenreihe danke ich den Herausgebern, Frau Prof. Dr. *Ursula Nelles*, Herrn Prof. Dr. *Heinrich Dörner* und Herrn Prof. Dr. *Dirk Ehlers*, und dem Freundeskreis Rechtswissenschaft der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster für die Gewährung eines großzügigen Druckkostenzuschusses.

Hamburg, im Februar 2006

René Dechant

Inhaltsübersicht

A. Einleitung und Gang der Darstellung	23
B. Historische Entwicklung des § 23 EStG	26
I. Das preußische Einkommensteuergesetz von 1891	26
II. Das Reichseinkommensteuergesetz 1920	29
III. Das Reichseinkommensteuergesetz 1925	35
IV. Das Reichseinkommensteuergesetz 1934 als wesentlicher Vorläufer des heutigen Rechts	40
V. Die Entwicklung zum geltenden Recht	43
VI. Das geltende Recht	46
C. Systematische Sonderstellung des § 23 EStG: Die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte als Durchbrechung der grundsätzlichen Nichtsteuerbarkeit der Wertsteigerungen des Privatvermögens und des Dualismus der Einkunftsarten	54
I. Der Dualismus der Einkunftsarten	55
II. Einschränkung des Dualismus durch §§ 22 Nr. 2, 23 EStG	158
III. Zusammenfassende Stellungnahme zu § 23 EStG	193
IV. Exkurs: Terminologische Vorschläge	198
D. Verfassungsrechtliche und systematische Fragen bei der tatbestandlichen Ausgestaltung des § 23 EStG	201
I. Strukturelle Vollzugsdefizite bei der Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte	202
II. Erforderlichkeit eines Inflationsausgleichs bei § 23 EStG	250
III. Progressionsausgleich bei Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten, § 23 I 1 Nr. 1 EStG	257

IV. Ungleichbehandlung verschiedener der Besteuerung unterliegender Vermögensgegenstände innerhalb von § 23 EStG	258
V. Beschränkung der Verlustverrechnung durch § 23 III 8, 9 EStG	263
VI. Zur steuerlichen Relevanz von Veräußerungsverlusten bei Wirtschaftsgütern des täglichen Gebrauchs im geltenden Recht	290
VII. Der Besteuerung unterliegende Vermögensgegenstände de lege ferenda	300
E. Reformvorschläge zur Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte	305
F. Abschließende Bewertung sowie Folgerungen für eine gesetzliche Neuregelung	311
Literaturverzeichnis	316
Sachwortregister	329

Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung und Gang der Darstellung	23
B. Historische Entwicklung des § 23 EStG	26
I. Das preußische Einkommensteuergesetz von 1891	26
II. Das Reichseinkommensteuergesetz 1920	29
1. Die Gesetzesfassung von 1920	29
2. Die Novelle von 1921	32
III. Das Reichseinkommensteuergesetz 1925	35
IV. Das Reichseinkommensteuergesetz 1934 als wesentlicher Vorläufer des heutigen Rechts	40
V. Die Entwicklung zum geltenden Recht	43
VI. Das geltende Recht	46
C. Systematische Sonderstellung des § 23 EStG: Die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte als Durchbrechung der grundsätzlichen Nichtsteuerbarkeit der Wertsteigerungen des Privatvermögens und des Dualismus der Einkunftsarten	54
I. Der Dualismus der Einkunftsarten	55
1. Definitionen und Bedeutung des Dualismus	57
a) Dualismus der Einkünfteermittlung als Unterschiedlichkeit der Einkünfteermittlungstechniken	58
b) Dualismus der Einkommensbegriffe bzw. Einkünftebegriffe entsprechend der Reinvermögenszugangstheorie und der Quellentheorie	61
c) Dualismus als Summe aller Unterschiede zwischen den Gewinn- und Überschusseinkünften	67
d) Die Bezeichnung Dualismus der Einkünfteermittlung als Bezeichnung für den Dualismus der Einkunftsarten	69
e) Normative Anknüpfung des Dualismus	71
f) Eigene Stellungnahme zum Dualismus der Einkunftsarten	72

2. Geschichtliche Entwicklung des Dualismus	81
a) Begrifflicher Dualismus	83
b) Ermittlungstechnischer Dualismus oder Dualismus der Einkünfteberechnung	83
c) Materieller Dualismus	87
3. Die Begründung des Dualismus in seiner Entstehungszeit	89
a) Praktikabilität für Buchführungspflichtige	89
b) Wesensunterschiede zwischen den Einkünften	91
aa) Unterschiedlicher Vermögenseinsatz	92
bb) Fruchtziehungsthese	94
cc) Überschusseinkünfte als Geldleistungseinkünfte	95
dd) Zusammenfassende Stellungnahme zu den behaupteten Wesensunterschieden	95
c) Kompromiss zwischen Reinvermögenszugangstheorie und Quellentheorie	97
d) Fehlende Praktikabilität der umfassenden Besteuerung des Privatvermögens	98
e) Fehlende Kontrollmöglichkeiten bei privaten Veräußerungen	99
4. Spätere und heutige Begründungen des Dualismus	101
a) Gesetzgeberischer Spielraum bei der Erschließung von Steuerquellen nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts	103
aa) Das Willkürverbot bei der Erschließung von Steuerquellen als bisheriger Maßstab	105
bb) Strengerer Maßstab aus den Geboten der Folgerichtigkeit und der Gleichbehandlung der Einkunftsarten?	107
cc) Zusammenfassung	111
b) Markteinkommenstheorie	112
aa) Marktbezogenheit als Differenzierungsgrund	113
bb) Allgemeine Einwände gegen die Markteinkommenstheorie	116
(1) Entbehrlichkeit einer speziellen Rechtfertigung der Einkommensteuer	117
(2) Kein erkennbarer Wille des Gesetzgebers für die Umsetzung der Markteinkommenstheorie	117
(3) Fehlende Erklärung der Markteinkommenstheorie für einige Einkünfteteile	118
(4) Erforderlichkeit der Bemessung der Einkommensteuer nach der Intensität der Marktnutzung	119

cc) Kritik an der Markteinkommenstheorie als Begründung für die grundsätzliche Nichtsteuerbarkeit privater Veräußerungen und für § 23 EStG	120
(1) Keine Atypizität privater Veräußerungsgewinne	120
(2) Marktabhängigkeit auch der Veräußerungen privater Vermögensgegenstände und Kritik am Kriterium der Intensität der Marktnutzung	120
dd) Zusammenfassende Stellungnahme	122
c) Schutz der Privatsphäre vor unverhältnismäßigen Eingriffen durch Nichtsteuerbarkeit von Veräußerungen im Privatvermögen	123
aa) Allgemeine Grundsätze zum Datenschutz und Privatsphärenschutz im Steuerrecht	125
bb) Unverhältnismäßigkeit des Steuereingriffs wegen Besonderheiten bei der Besteuerung privater Veräußerungen?	127
(1) Besteuerung von Veräußerungen des Erwerbsvermögens	128
(2) Besteuerung von Veräußerungen des Lebensführungsvermögens ..	130
cc) Zusammenfassung	131
d) Inflationsausgleich durch Vermeidung der Besteuerung inflationsbedingter Scheingewinne	132
e) Praktikabilität und Steuervereinfachung durch Typisierung	136
aa) Realitätsgerechte Zugrundelegung des Normalfalls	138
bb) Geeignetheit der Typisierung zur Vereinfachung	139
cc) Erforderlichkeit und Angemessenheit der Typisierung	139
f) Progressionsausgleich	142
g) Förderung der privaten Vermögensbildung und der Altersvorsorge	142
5. Auswirkungen des Dualismus der Einkunftsartengruppen	143
6. Kritik am Dualismus der Einkunftsarten	144
a) Unterschiedliche Behandlung von Betriebsvermögen und Privatvermögen	145
b) Unterschiedliche Behandlung von Vermögenszuwächsen im Privatvermögen	149
c) Fehlen eines klaren und einheitlichen gesetzlichen Einkommensbegriffs ..	150
d) Schwierigkeiten bei der Rechtsanwendung	153
7. Zusammenfassung zum Grundsatz des Dualismus der Einkunftsarten	153
a) Rechtfertigungsanforderungen an die Nichtsteuerbarkeit privater Veräußerungsgewinne	154
b) Mögliche Rechtfertigungen der Nichtsteuerbarkeit privater Veräußerungsgewinne	156

II. Einschränkung des Dualismus durch §§ 22 Nr. 2, 23 EStG	158
1. Normzweck und Begründung der Fristregelung des § 23 EStG	162
a) Bereits für die Vorläuferregelungen des § 23 EStG angeführte Begründungen	164
aa) Vermutung und Besteuerung der Spekulation	164
(1) Fortbestehen des Ziels der Spekulationsbesteuerung im geltenden Recht?	166
(2) Die Kürze des Zeitraums zwischen Erwerb und Veräußerung als Indiz für Spekulation	168
(3) Die besondere Belastungswürdigkeit der Spekulation	170
bb) Ähnlichkeit der Spekulation mit einer Handelstätigkeit wegen der Einkünfteerzielung durch beabsichtigte Wiederveräußerung	172
b) Spätere Begründungen des § 23 EStG	174
aa) Besteuerung kurzfristiger Wertdurchgänge im Privatvermögen nach Ansicht des Bundesfinanzhofs	174
bb) Milderung der Unterschiede gegenüber den betrieblichen Wertzuwächsen	175
cc) Spielraum des Gesetzgebers bei der Auswahl von Steuerquellen und politisches Ermessen	177
dd) Typisierung unüblichen privaten Veräußerungsverhaltens	179
(1) Qualifizierte Marktteilnahme in typisierter Form	179
(2) Überschreitung der Grenzen privater Vermögensverwaltung durch im Vordergrund stehenden Vermögenseinsatz	182
ee) Sonstige Begründungsansätze aus dem Meinungsspektrum	185
(1) Tolerierbare Ausnahme	185
(2) Generelle Erfassung privater Veräußerungsgeschäfte	186
(3) Verhinderung der Verlagerung betrieblicher Einkünfte in den privaten Bereich	186
2. Berechtigung der systematischen Einordnung des § 23 EStG als Überschuss-einkunftsart	187
3. Kritik an der Bestimmung des § 23 EStG	189
a) Vermeidbarkeit der Besteuerung nach § 23 EStG	189
b) Ungleichbehandlung von Veräußerungen im Privatvermögen und Nichtberücksichtigung der Leistungsfähigkeit	191
c) Weitere Einwände gegen die Regelung des § 23 EStG	192
III. Zusammenfassende Stellungnahme zu § 23 EStG	193
1. Ansätze zur Rechtfertigung des § 23 EStG	193
2. Gesamtwürdigung des § 23 EStG	196
IV. Exkurs: Terminologische Vorschläge	198

D. Verfassungsrechtliche und systematische Fragen bei der tatbestandlichen Ausgestaltung des § 23 EStG	201
I. Strukturelle Vollzugsdefizite bei der Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte	202
1. Die Grundsätze des Bundesverfassungsgerichts aus dem Zinsurteil	203
a) Sich aus dem Gleichheitssatz ergebende Anforderungen an das Steuererhebungsverfahren	203
b) Gründe für die Lösung des Bundesverfassungsgerichts	205
c) Exkurs: Systematischer Nichtvollzug einer Steuernorm durch die Verwaltung	206
2. Strukturelles Vollzugsdefizit bei Wertpapieren	207
a) Diskussion in der Literatur	208
b) Der Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs vom 16. Juli 2002	209
c) Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 9. März 2004	211
aa) Beurteilung der von der Entscheidung erfassten Jahre 1997 und 1998	211
(1) Kernaussagen des Urteils	212
(a) Allgemeine Grundsätze	212
(b) Besonderheiten der privaten Veräußerungsgeschäfte	213
(2) Konsequenzen aus dem Urteil	214
(3) Kritik der Literatur und eigene Stellungnahme zum Urteil	215
(a) Keine Feststellung der Verfassungswidrigkeit des § 30a AO ..	215
(b) Verlagerung des Schwerpunkts bei der Feststellung eines Vollzugsdefizits von der Gesetzeslage auf den tatsächlichen Normvollzug	217
(c) Zur Rechtsfolge der Nichtigkeit und ihrer Begründung	221
(d) Ungleichbehandlung der Wertpapiergeschäfte gegenüber anderen Spekulationsgeschäften und anderen Einkunftsarten	224
(e) Reichweite der gesetzgeberischen Gewährleistungspflicht	225
bb) Folgerungen für die vorangegangenen Jahre (Veranlagungszeiträume bis 1996)	226
cc) Beurteilung der Folgejahre (Veranlagungszeiträume 1999–2003)	227
d) Änderung der Rechtslage durch die Einführung des § 24c EStG sowie von § 93 VII AO und § 93b AO und die Frage des Bestehens von Vollzugsdefiziten ab 2004	232
aa) Jahresbescheinigung nach § 24c EStG	232
(1) § 23a und § 24b EStG nach dem Entwurf des StVergAbG als Vorläufer des § 24c EStG	232

(2) Regelungsgehalt von § 24c EStG	234
(3) Bestehen einer Aufbewahrungs- und Vorlagepflicht für die Jahresbescheinigung	236
bb) Einfügung der Abrufmöglichkeit der Kontoinformationen gemäß § 93 VII AO und § 93b AO	241
cc) Zwischenergebnis	243
3. Übertragung der Grundsätze bei Wertpapierveräußerungen auf andere Veräußerungsgeschäfte	244
a) Veräußerungsgeschäfte im Betriebsvermögen	244
b) Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	244
c) Anteile an Kapitalgesellschaften, insbesondere GmbH-Anteile	245
d) Termingeschäfte	245
e) Veräußerungen sonstiger privater Gegenstände	246
aa) Bestehen eines Vollzugsdefizits	247
bb) Zurechenbarkeit des Vollzugsdefizits	248
4. Zusammenfassung	250
II. Erforderlichkeit eines Inflationsausgleichs bei § 23 EStG	250
1. Auswirkungen der Inflation auf die Besteuerung	250
2. Verfassungsrechtliche Erforderlichkeit einer Inflationsbereinigung	251
3. Möglichkeiten der Inflationsbereinigung	254
4. Zusammenfassung	256
III. Progressionsausgleich bei Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten, § 23 I 1 Nr. 1 EStG	257
IV. Ungleichbehandlung verschiedener der Besteuerung unterliegender Vermögensgegenstände innerhalb von § 23 EStG	258
1. Unterschiedliche Länge der Veräußerungsfristen für Grundstücke sowie grundstücksgleiche Rechte und für andere Wirtschaftsgüter	258
2. Gewährung von Steuerfreiheit nur für die eigengenutzte Wohnung	259
a) Einwände gegen die geltende Regelung und ihre Voraussetzungen	260
b) Rechtfertigung der Ausnahme	262
V. Beschränkung der Verlustverrechnung durch § 23 III 8, 9 EStG	263
1. Verfassungsmäßigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung in § 23 III 8, 9 EStG auf eine interne Verrechnung und einen Verlustabzug bei privaten Veräußerungsgeschäften	265

a) Allgemeine Anforderungen an Beschränkungen der Verlustverrechnung ..	266
aa) Rechtfertigungsbedürftigkeit aufgrund des Gebots der Folgerichtigkeit und der Gleichbehandlung der Einkunftsarten	267
bb) Rechtfertigungsbedürftigkeit von Verlustverrechnungsbeschränkungen unter dem Gesichtspunkt der Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip und vom objektiven Nettoprinzip	270
(1) Weiter Spielraum des Gesetzgebers bei der Ausgestaltung der Verlustverrechnung	271
(2) Verfassungsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzips ..	273
(3) Eigene Stellungnahme	274
b) Rechtfertigung der Beschränkung der Verlustverrechnung in § 23 III 8, 9 EStG	278
aa) Fiskalische Gründe	279
bb) Erforderlichkeit der Regelung zur Missbrauchsabwehr, zur Verhinderung der Spekulation auf Kosten der Allgemeinheit und zur Verhinderung unerwünschter Steuergestaltungen	279
(1) Verlustzuweisungsmodelle	280
(2) Verhinderung der Spekulation auf Kosten der Allgemeinheit	280
(3) Verhinderung unerwünschter Steuergestaltungen und Missbrauchsabwehr	281
(a) Einwände gegen die Qualifikation der Verlustrealisierung als Missbrauch oder unerwünschte Gestaltung	282
(b) Einwände gegen eine derartige Typisierung	284
(4) Besonderheiten der Fristregelung des § 23 EStG	285
cc) Typisierung nicht steuerbarer Einkünfte	286
dd) Berührung der unerheblichen Vermögenssphäre	286
2. Verfassungsmäßigkeit des bis 1998 geltenden § 23 III 4 EStG a. F. und der fehlenden rückwirkenden Anwendung der Regelung in § 23 III 8, 9 EStG auf Altfälle	287
3. Zwischenergebnis	290
VI. Zur steuerlichen Relevanz von Veräußerungsverlusten bei Wirtschaftsgütern des täglichen Gebrauchs im geltenden Recht	290
1. Einkünfteerzielungsabsicht bei § 23 EStG	291
a) Erforderlichkeit einer Einkünfteerzielungsabsicht bei § 23 EStG	292
b) Anforderungen an die Einkünfteerzielungsabsicht bei § 23 EStG	296
2. Verbot des Abzugs von Aufwendungen für die Lebensführung, § 12 Nr. 1 EStG	298
VII. Der Besteuerung unterliegende Vermögensgegenstände de lege ferenda	300

E. Reformvorschläge zur Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte	305
F. Abschließende Bewertung sowie Folgerungen für eine gesetzliche Neuregelung	311
Literaturverzeichnis	316
Sachwortregister	329

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht
a. a. O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
a. E.	am Ende
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
a. F.	alter Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
Alt.	Alternative
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts (Zeitschrift)
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
Az.	Aktenzeichen
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBV	Berater-Brief Vermögen (Zeitschrift)
BfF	Bundesamt für Finanzen
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
Bo / Br	Bordewin / Brandt
BR-Drucks.	Bundesrats-Drucksache
BRH	Bundesrechnungshof
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
dens.	denselben

ders.	derselbe
d. h.	das heißt
dies.	dieselbe(n)
Diss.	Dissertation
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
Einf.	Einführung
EL	Ergänzungslieferung
ErbStB	Der Erbschaft-Steuer-Berater (Zeitschrift)
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ESTDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
ESTG	Einkommensteuergesetz
f. / ff.	folgende
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
GG	Grundgesetz
gl. A.	gleicher Ansicht
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GrS	Großer Senat
GS	Gedächtnisschrift
GStB	Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)
Habil.	Habilitationsschrift
H/H/R	Herrmann / Heuer / Raupach
H/H/Sp	Hübschmann / Hepp / Spitaler
Hrsg.	Herausgeber
HStR	Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland
i. d. R.	in der Regel
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
insb.	insbesondere
IRC	Internal Revenue Code
i. S. d.	im Sinne des / der
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i. V. m.	in Verbindung mit
JZ	Juristenzeitung
KFR	Kommentierte Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)

KritV	Kritische Vierteljahresschrift für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft
K/S/M	Kirchhof/Söhn/Mellinghoff
L/B/P	Littmann/Bitz/Pust
LS	Leitsatz
m. E.	meines Erachtens
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
OFD	Oberfinanzdirektion
ÖStZ	Österreichische Steuer-Zeitung
OVGSt	Entscheidungen des Königlich Preußischen Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen
PStR	Praxis Steuerstrafrecht (Zeitschrift)
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs
RGBl.	Reichsgesetzblatt
rkr.	rechtskräftig
Rn.	Randnummer
Rz.	Randziffer, Randzahl
S.	Satz, Seite
sog.	so genannte(r)
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StEntlG	Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002
str.	streitig
StRO	Die Steuerrechtsordnung
st. Rspr.	ständige Rechtsprechung
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StVergAbG	Steuervergünstigungsabbaugesetz
Tz.	Textziffer
u. a.	und andere
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
usw.	und so weiter
v.	von, vom
Vfg.	Verfügung
vgl.	vergleiche
WuB	Entscheidungssammlung zum Wirtschafts- und Bankrecht (Zeitschrift)
z. B.	zum Beispiel

zit.	zitiert
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik
zugl.	zugleich

Im Übrigen wird hinsichtlich der verwendeten Abkürzungen auf *Kirchner, Hildebert / Butz, Cornelia*, Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache, 5. Auflage, Berlin 2003, verwiesen.

A. Einleitung und Gang der Darstellung

Die Besteuerung privater Veräußerungen nimmt im deutschen Einkommensteuerrecht eine Sonderstellung ein, die eng mit dem sog. Dualismus der Einkunftsarten zusammenhängt. Die grundsätzliche Nichtsteuerbarkeit privater Veräußerungen ist historisch bedingt und hat eine lange Tradition. Änderungsvorschläge stoßen daher immer wieder auf großen Widerstand.

Die Ausdehnung der Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte ist besonders aus fiskalischen Gründen oft diskutiert und in begrenztem Umfang auch durchgeführt worden. Zum Teil wird der internationale Vergleich mit den Steuersystemen anderer Staaten als Begründung für eine erweiterte oder umfassende Besteuerung privater Veräußerungen herangezogen. Auch nach dem Scheitern des Entwurfs des Steuervergünstigungsabbaugesetzes¹ (StVergAbG) im Frühjahr 2003 ist es nur eine Frage der Zeit, bis im Gesetzgebungsverfahren erneut die Forderung nach einer Besteuerung aller privaten Veräußerungsgewinne erhoben wird. Die Frage danach, welche Art der Besteuerung in diesem Bereich verfassungsrechtlich zulässig und rechtspolitisch wünschenswert ist, bleibt aktuell. Derzeit besteht ein Zustand der Ungewissheit und Unsicherheit, dessen Dauer unklar ist. Die internationale Konkurrenzfähigkeit des deutschen Steuersystems mit den verfassungsrechtlichen und systematischen Vorgaben in Einklang zu bringen ist eine Herausforderung. Im Hinblick auf die verfassungsrechtlichen Vorgaben ist in erster Linie das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu nennen.

§ 23 EStG ist auch durch die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 9. März 2004² zu den bei der Besteuerung der Veräußerung von Wertpapieren bestehenden Vollzugsdefiziten und durch die anstehende Entscheidung zur Verfassungsmäßigkeit der Verlängerung der Veräußerungsfristen³ in den Blickpunkt des Interesses gerückt. In dieser Entscheidung sowie im Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Fristverlängerung⁴ werden neue Aspekte zur Begründung des § 23 EStG und der Unterscheidung von Gewinn- und Überschusseinkünften genannt.

Die folgende Untersuchung soll die geltende Regelung einer fristabhängigen Besteuerung privater Veräußerungen nach § 23 EStG in systematischer und verfassungsrechtlicher Hinsicht analysieren und dabei die Möglichkeiten und Grenzen

¹ BT-Drucks. 15/119, S. 1 ff.

² BVerfG v. 9. 3. 2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 ff.

³ Az. des BVerfG: 2 BvL 2/04 und 2 BvL 14/02.

⁴ BFH v. 16. 12. 2003 – IX R 46/02, BFHE 204, 228 ff.

der Besteuerung privater Veräußerungsgewinne aufzeigen. Für die Untersuchung des § 23 EStG ist in besonderem Maße die Entstehungsgeschichte bedeutsam. Die historische Entwicklung der Vorschrift und der mit dieser zusammenhängenden Bestimmungen bilden daher den Ausgangspunkt der Untersuchung.

Daran anknüpfend soll festgestellt werden, ob bzw. wie sich § 23 EStG in seiner derzeitigen Fassung im Gesamtregelungszusammenhang des Einkommensteuergesetzes erklären und rechtfertigen lässt. Diese Frage ist aufgrund der Gesetzesänderungen der letzten Jahre und aufgrund neuerer Begründungsansätze vor allem des BFH und des BVerfG besonders aktuell. Der BFH hat den Einkünftedualismus in einem Urteil aus dem Jahr 2003 mit den schon 1925 angeführten praktischen Schwierigkeiten bei einer generellen Steuerpflicht der Veräußerungen im Privatvermögen und mit drohenden Vollzugsdefiziten begründet.⁵ Das BVerfG hat nun im „Spekulationsurteil“ – ergänzend zu seiner früheren Begründung – versucht, § 23 EStG als typisierte Überschreitung der privaten Vermögensverwaltung zu rechtfertigen.⁶

Aus dieser Untersuchung zur systematischen Stellung des § 23 EStG ergeben sich terminologische Folgerungen, die im Anschluss kurz zusammengefasst werden.

Neben den grundsätzlichen Fragen einer fristabhängigen Besteuerung privater Veräußerungen stellen sich einige Fragen hinsichtlich der konkreten Ausgestaltung der fristabhängigen Besteuerung nach geltendem Recht und *de lege ferenda*, die im Abschnitt D. untersucht werden. Dabei ist insbesondere darauf einzugehen, ob und gegebenenfalls wie die allgemeinen Grundsätze des Einkommensteuerrechts durch die Besonderheiten der privaten Veräußerungsgeschäfte bzw. der gesetzlichen Regelung in § 23 EStG modifiziert werden. Insbesondere soll untersucht werden, welche Anforderungen sich aus der Steuergleichheit (Art. 3 I GG) für die tatsächliche Erfassung der Einkünfte ergeben und ob eine umfassende Besteuerung möglich wäre. Dies hat das BVerfG im Jahr 1969 knapp festgestellt und im Jahr 2004 bestätigt.⁷ Die Grundsätze des Zinsurteils sowie die Entscheidung des BVerfG zur Besteuerung der Wertpapierveräußerungen nach § 23 EStG zeigen jedoch, dass materielle Steuernormen bei Bestehen von Vollzugsdefiziten verfassungswidrig sein können. Daraus ergeben sich möglicherweise Grenzen für die Besteuerung privater Veräußerungen.

Nach der Untersuchung der Grund- und Detailfragen des geltenden § 23 EStG wird schließlich im Abschnitt E. kurz auf die wichtigsten Modelle zur Reform der Besteuerung von Veräußerungen im Privatvermögen eingegangen.

⁵ So anlässlich der Frage des zeitlichen Anwendungsbereichs der verlängerten Fristen in § 23 EStG BFH v. 16. 12. 2003 – IX R 46/02, BFHE 204, 228 (257).

⁶ So zu Grundbesitz BVerfG v. 9. 3. 2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (98). Diese Ausführungen finden sich merkwürdigerweise im Tatbestand des Urteils.

⁷ BVerfG v. 9. 7. 1969 – 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302 (312); BVerfG v. 9. 3. 2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (112).

Die Zusammenhänge mit der Besteuerung betrieblicher Veräußerungsgewinne werden an den entsprechenden Stellen behandelt. Aufgrund der thematischen Eingrenzung muss ein eingehender Vergleich mit der Besteuerung betrieblicher Veräußerungsgewinne jedoch unterbleiben. Dies würde den Rahmen der vorliegenden Untersuchung sprengen.