

Leitsätze

zum Beschluss des Zweiten Senats vom 8. Dezember 2021

2 BvL 1/13

1. Mit Hilfe des Steuerrechts verfolgte außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele sind nur dann geeignet, rechtfertigende Gründe für steuerliche Be- oder Entlastungen zu liefern, wenn entweder Ziel und Grenze der Lenkung tatbestandlich vorgezeichnet sind oder das angestrebte Förderungs- oder Lenkungsziel jedenfalls von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen wird.
2. Die gesetzgeberische Entscheidung für Förderungs- oder Lenkungszwecke muss hinreichend bestimmt sein. In den Gesetzesmaterialien genannte lediglich vage Zielsetzungen genügen für sich genommen nicht, um Abweichungen von einer leistungsgerechten Besteuerung zu rechtfertigen.

BUNDESVERFASSUNGSGERICHT

- 2 BvL 1/13 -



IM NAMEN DES VOLKES

In dem Verfahren
zur verfassungsrechtlichen Prüfung,

ob § 32a Absatz 1 Satz 2 Nummer 5 des Einkommensteuergesetzes in Verbindung mit § 32c des Einkommensteuergesetzes – in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 und des Jahressteuergesetzes 2007 – mit Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes insoweit vereinbar ist, als der Gesetzgeber im Zusammenhang mit der Anhebung des Spitzensteuersatzes von 42% auf 45% (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG) gleichzeitig eine auf Gewinneinkünfte im Sinne des § 2 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes beschränkte Tarifbegrenzung (Entlastungsbetrag nach § 32c EStG) eingeführt hat,

- Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Finanzgerichts Düsseldorf vom 14. Dezember 2012 - 1 K 2309/09 E -

hat das Bundesverfassungsgericht - Zweiter Senat -

unter Mitwirkung der Richterinnen und Richter

Vizepräsidentin König,

Huber,

Hermanns,

Müller,

Kessal-Wulf,

Maidowski,

Langenfeld,

Wallrabenstein

am 8. Dezember 2021 beschlossen:

1. § 32c des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 vom 19. Juli 2006 (Bundesgesetzblatt I Seite 1652) und in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 vom 13. Dezember 2006 (Bundesgesetzblatt I Seite 2878) sowie § 32b Absatz 2 Sätze 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 vom 13. Dezember 2006 (Bundesgesetzblatt I Seite 2878) in Verbindung mit § 32a Absatz 1 Satz 2 Nummer 5 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 vom 19. Juli 2006 (Bundesgesetzblatt I Seite 1652) und in der Fassung des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (Bundesgesetzblatt I Seite 1912) sind mit Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes unvereinbar.

2. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, spätestens bis zum 31. Dezember 2022 rückwirkend für das Veranlagungsjahr 2007 eine Neuregelung zu treffen.

G r ü n d e :

A.

Die konkrete Normenkontrolle betrifft die Frage, ob eine auf Gewinneinkünfte 1
beschränkte Begrenzung des Einkommensteuertarifs für das Jahr 2007 durch Re-
gelungen im Steueränderungsgesetz 2007 (StÄndG 2007) vom 19. Juli 2006
(BGBl I S. 1652) und im Jahressteuergesetz 2007 (JStG 2007) vom 13. Dezember
2006 (BGBl I S. 2878) mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist.

I.

1. Die Regierungsparteien CDU, CSU und SPD vereinbarten im Koalitionsver- 2
trag vom 11. November 2005 eine nachhaltige Haushaltskonsolidierung und Re-
formen im Steuerrecht, insbesondere eine Reform der Unternehmensbesteuerung.

Als Konsolidierungsmaßnahmen sah der Koalitionsvertrag unter anderem vor: 3

„CDU, CSU und SPD vereinbaren, dass es im Rahmen der notwendigen Konsolidierungsbemühungen eine Erhöhung der privaten Einkommensteuer für besonders hohe Einkommen (über 250.000/500.000 Euro) ab dem 1. 1. 2007 geben soll. Damit steigt für Einkünfte über dieser Höhe der Steuersatz auf 45%.

Nach Inkrafttreten der Unternehmensteuerreform zum 1.1.2008 betrifft dieser Zuschlag nur die nichtgewerblichen Einkünfte.

Für die Zeit vom 1.1.2007 bis dahin werden im geltenden Steuerrecht die gewerblichen Einkünfte durch ein Übergangsgesetz von dieser Regelung ausgenommen.“

Zur Reform der Unternehmensbesteuerung ist ausgeführt: 4

„Deutschland muss auch in Zukunft im internationalen Steuerwettbewerb bestehen können. Deshalb werden wir in dieser Legislaturperiode zum 1.1.2008 das Unternehmensteuerrecht grundlegend fortentwickeln und international wettbewerbsfähige Steuersätze realisieren. Diese Reform muss neben den Körperschaften auch die Personenunternehmen erfassen, da deutsche Unternehmen zu mehr als 80% in dieser Rechtsform organisiert sind. Dabei werden uns insbesondere folgende Zielsetzungen leiten:

- Verbesserung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit und Europatauglichkeit,
- weitgehende Rechtsform- und Finanzierungsneutralität,
- Einschränkung von Gestaltungsmöglichkeiten,
- Verbesserung der Planungssicherheit für Unternehmen und öffentliche Haushalte,
- nachhaltige Sicherung der deutschen Steuerbasis.

Wir werden eine Grundsatzentscheidung zwischen synthetischer und dualer Einkommenbesteuerung treffen. In dieser Legislaturperiode werden wir eine Neuregelung der Besteuerung von Kapitalerträgen und privaten Veräußerungsgewinnen realisieren.

Wesentliches Element einer grundlegenden Unternehmensteuerreform wird auch die steuerliche Gewinnermittlung sein. Die Arbeiten auf EU-Ebene zur Schaffung einer einheitlichen konsolidierten Bemessungsgrundlage werden wir aktiv mitgestalten, um ein modernes und wettbewerbsfähiges Bilanzsteuerrecht zu entwickeln. Auf europäischer Ebene werden wir verstärkte Regeln gegen unfairen Steuerwettbewerb fordern.

Zur Förderung kleiner und mittlerer Unternehmen werden wir die Regelung der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (Ist-Besteuerung) in den neuen Ländern über das Jahr 2006 hinaus verlängern und die Umsatzgrenze in den alten Ländern 2006 verdoppeln.

Auf dem Weg zu einer grundlegenden Unternehmensteuerreform werden wir zeitlich begrenzt bis zum 31.12.2007 die Abschreibungsbedingungen verbessern. Damit soll kurzfristig die Abwanderung der Steuerbasis gestoppt und Anreize für neue, insbesondere zukunfts-trächtige, technologieintensive Investitionen gesetzt werden, die das wirtschaftliche Wachstum stimulieren.“

2. Die geplante Erhöhung des Spitzensteuersatzes auf 45% wurde durch das Steueränderungsgesetz 2007 umgesetzt. Gleichzeitig wurde eine auf das Jahr 2007 befristete Ausnahme für Gewinneinkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3, Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG) beschlossen. Durch das Jahressteuergesetz 2007 erfolgten – noch vor dem Inkrafttreten der Regelungen des Steueränderungsgesetzes 2007 am 1. Januar 2007 (Art. 10 StÄndG 2007) – Anpassungen, durch die sichergestellt werden sollte, dass auch beim Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG der anzuwendende Steuersatz für Gewinneinkünfte auf 42% beschränkt blieb (vgl. BRDrucks 622/1/06, S. 17 ff.; BTDrucks 16/3325, S. 13 f., 23; 16/3368, S. 18).

Die maßgeblichen Vorschriften lauten in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 und des Jahressteuergesetzes 2007:

§ 32a Einkommensteuertarif

(1) ¹Die tarifliche Einkommensteuer bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen. ²Sie beträgt vorbehaltlich der §§ 32b, 34, 34b und 34c jeweils in Euro für zu versteuernde Einkommen

1. ...

4. von 52.152 Euro bis 250.000 Euro:

$$0,42 \cdot x - 7.914;$$

5. von 250.001 Euro an:

$$0,45 \cdot x - 15.414.$$

... ⁴„x“ ist das auf einen vollen Euro-Betrag abgerundete zu versteuernde Einkommen. ...

§ 32b Progressionsvorbehalt

(1) ...

(2) ... ²Ist der für die Berechnung des besonderen Steuersatzes maßgebende Betrag höher als 250.000 Euro und sind im zu versteuernden Einkommen Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 enthalten, ist für den Anteil dieser Einkünfte am zu versteuernden Einkommen der Steuersatz im Sinne des Satzes 1 nach § 32a mit der Maßgabe zu berechnen, dass in Absatz 1 Satz 2 die Angabe „§ 32b“ und die Nummer 5 entfallen sowie die Nummer 4 in folgender Fassung anzuwenden ist:

„4. von 52.152 Euro an: $0,42 \cdot x - 7.914$.“

³Für die Bemessung des Anteils im Sinne des Satzes 2 gilt § 32c Abs. 1 Satz 2 und 3 entsprechend.

§ 32c Tarifbegrenzung bei Gewinneinkünften

(1) ¹Sind in dem zu versteuernden Einkommen Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 (Gewinneinkünfte) enthalten, ist von der tariflichen Einkommensteuer nach § 32a ein Entlastungsbetrag für den Anteil dieser Einkünfte am zu versteuernden Einkommen abzuziehen. ²Dieser Anteil bemisst sich nach dem Verhältnis der Gewinneinkünfte zur Summe der Einkünfte. ³Er beträgt höchstens 100 Prozent. ⁴Einkünfte, die nach den §§ 34, 34b ermäßigt besteuert werden, gelten nicht als Gewinneinkünfte im Sinne der Sätze 1 und 2.

(2) ¹Zur Ermittlung des Entlastungsbetrags im Sinne des Absatzes 1 wird der nach Absatz 1 Satz 2 ermittelte Anteilssatz auf den Teil des zu versteuernden Einkommens angewandt, der 250.000 Euro übersteigt. ²Der Entlastungsbetrag beträgt 3 Prozent dieses Betrags. ³Der Entlastungsbetrag ist auf den nächsten vollen Euro-Betrag aufzurunden.

(3) ¹Bei Ehegatten, die zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, beträgt der Entlastungsbetrag das Zweifache des Entlastungsbetrags, der sich für die Hälfte ihres gemeinsam zu versteuernden Einkommens nach den Absätzen 1 und 2 ergibt. ²Die Ehegatten sind bei der Verhältnisrechnung nach Absatz 1 Satz 2 gemeinsam

als Steuerpflichtiger zu behandeln. ³Satz 1 gilt entsprechend bei Steuerpflichtigen, deren Einkommensteuer nach § 32a Absatz 6 zu ermitteln ist.

(4) Die Absätze 1 bis 3 sind nicht anzuwenden, wenn der Steuersatz nach § 32b zu ermitteln ist.

§ 52 Anwendungsvorschriften

(1) ...

(43a) ¹§ 32b Abs. 2 Satz 2 und 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden. ²§ 32b Abs. 3 und 4 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 15. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2645) ist erstmals für Leistungen des Kalenderjahres 2005 anzuwenden.

(44) § 32c in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden.

3. Im Entwurf der Fraktionen der CDU/CSU und der SPD zum Steueränderungsgesetz 2007 (BTDrucks 16/1545, S. 8, 15), der mit dem Entwurf der Bundesregierung (BTDrucks 16/1859) identisch ist, sind die Änderungen wie folgt begründet:

„§ 32a Abs. 1 EStG sieht einen Zuschlag von 3 Prozentpunkten auf den Spitzensteuersatz für private zu versteuernde Einkommen über 250 000 Euro vor. Damit soll vor allem dem Umstand Rechnung getragen werden, dass starke Schultern mehr tragen können als schwache. Auch das verfassungsrechtlich verankerte Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit spricht dafür, Spitzenverdienern einen signifikant höheren Beitrag zur Konsolidierung aufzuerlegen. Im Hinblick auf die für 2008 vorgesehene Reform der Unternehmensbesteuerung werden Gewinneinkünfte bei der Zuschlagsregelung bis zum 31. Dezember 2007 nicht berücksichtigt. Sollte die Unternehmenssteuerreform nicht wie vorgesehen zum 1. Januar 2008 in Kraft treten, wird durch ein geeignetes Gesetzgebungsverfahren die Verlängerung der Tarifbegrenzung bei Gewinneinkünften sichergestellt. Durch die geplante Unternehmenssteuerreform erfolgt eine Entlastung in anderer geeigneter Weise.

...

Zu Nummer 11 (§ 32a Abs. 1)

Nach geltendem Recht beträgt der Spitzensteuersatz 42 vom Hundert des zu versteuernden Einkommens. Zur Unterstützung der notwendigen Bemühungen zur Konsolidierung des Haushalts wird der Steuersatz für besonders hohe private Einkommen von einem zu versteuernden Einkommen von 250 001 Euro an um 3 vom Hundert auf 45 vom Hundert angehoben. Gewinneinkünfte werden davon ausgenommen. Dazu wird ein Entlastungsbetrag im Rahmen des neuen § 32c EStG eingeführt.

Zu Nummer 12 (§ 32c – neu –)

Von der nach § 32a Abs. 1 EStG vorgesehenen Erhöhung des Steuersatzes um 3 vom Hundert bleiben Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 (Gewinneinkünfte) ausgenommen, weil sie mit einem spezifisch unternehmerischen Risiko behaftet sind. Für diese Gewinneinkünfte wird hierzu ein Entlastungsbetrag eingeführt.

Mit dieser Regelung wird zugleich dem Umstand Rechnung getragen, dass für 2008 eine umfassende Unternehmenssteuerreform geplant ist. Eine Anhebung des Spitzensteuersatzes auch für unternehmerische Einkünfte wäre vor diesem Hintergrund in dieser Situation das falsche Signal und zudem mit negativen ökonomischen Folgen verbunden.

Der Entlastungsbetrag wird nur in dem Veranlagungszeitraum 2007 gewährt (vgl. Änderung des § 52 Abs. 44 EStG). Sollte die Unternehmenssteuerreform nicht wie vorgesehen zum 1. Januar 2008 in Kraft treten, wird durch ein geeignetes Gesetzgebungsverfahren die Verlängerung der Tarifbegrenzung bei Gewinneinkünften sichergestellt. Durch die geplante Unternehmenssteuerreform erfolgt eine Entlastung in anderer geeigneter Weise.“

Die erwarteten Steuermindereinnahmen aufgrund der auf ein Jahr angelegten 8
Steuerprivilegierung von Gewinneinkünften sind in dem Entwurf mit
./. 1,05 Milliarden Euro (Einkommensteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag) beziehungsweise mit ./. 995 Millionen Euro (Einkommensteuer) angegeben; die Mehreinnahmen aufgrund der Anhebung des Höchststeuersatzes auf 45% wurden (vor Anwendung des Entlastungsbetrags nach § 32c EStG) mit 1,3 Milliarden Euro in der Jahreswirkung prognostiziert (BTDrucks 16/1545, S. 10).

4. Nach dem Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens zum Steueränderungsgesetz 2007 durch den Beschluss des Bundestages am 29. Juni 2006 (vgl. BT-Plenarprotokoll 16/43, S. 3997A) und der Zustimmung des Bundesrates am 7. Juli 2006 (vgl. BRDrucks 464/06 <Beschluss>) legte die Bundesregierung am 12. Juli 2006 „Eckpunkte für eine Reform der Unternehmensbesteuerung“ vor. Darin heißt es:

„Nicht nur die der bisherigen Körperschaftsteuer unterliegenden Körperschaften werden von der Unternehmenssteuerreform profitieren, sondern auch die der Einkommensteuer unterliegenden Personenunternehmen. Die Koalition prüft, ob eine Investitionsrücklage oder eine generelle Thesaurierungsbegünstigung in das Konzept der Unternehmenssteuerreform passt. ... In der jeweiligen Belastungswirkung auf Inhaber- oder Anlegerebene wird es zu einer faktischen Rechtsformneutralität ohne komplizierten bürokratischen Aufwand kommen.“

5. Die Tarifbegrenzung für Gewinneinkünfte wurde durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I S. 1912) nicht verlängert, sodass sie am Ende des Jahres 2007 auslief. Der Spitzensteuersatz von 45% besteht gemäß § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG für sämtliche Einkunftsarten bis heute fort. § 32a Abs. 1 Satz 2 EStG wurde durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 mit Wirkung vom 18. August 2007 (vgl. Art. 14 Abs. 1 Unternehmensteuerreformgesetz 2008) lediglich redaktionell angepasst (vgl. BTDrucks 16/4841, S. 10, 60). Die Einkommensbesteuerung von Gewinneinkünften für Veranlagungszeiträume ab 2008 wurde dahingehend geändert, dass nach § 34a EStG nicht entnommene Gewinne auf Antrag mit einem Steuersatz von nur 28,25% besteuert werden. Darüber hinaus wurde durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 mit Wirkung zum 1. Januar 2009 die sogenannte Abgeltungssteuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen eingeführt (§ 32d, § 52a Abs. 15 EStG). Danach beträgt die Einkommensteuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen grundsätzlich (höchstens) 25% (§ 32d Abs. 1 Satz 1 EStG).

II.

1. Die beiden Kläger des Ausgangsverfahrens sind Ehegatten und wurden für den Veranlagungszeitraum 2007 (Streitjahr) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger war Gesellschafter-Geschäftsführer einer großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die in der Rechtsform einer GmbH organisiert war. Er erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für seine Geschäftsführertätigkeit

in Höhe von mehr als 1,5 Millionen Euro und daneben auch Gewinneinkünfte. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens erzielte keine steuerpflichtigen Einkünfte.

Bei der Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr berücksichtigte das Finanzamt den Spitzensteuersatz von 45% gemäß § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007. Einen Entlastungsbetrag gemäß § 32c EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 gewährte es, soweit im zu versteuernden Einkommen Gewinneinkünfte enthalten waren. 12

Mit ihrer nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage machen die Kläger geltend, die sich aus §§ 32a, 32c EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 ergebende Benachteiligung der Überschusseinkünfte gegenüber den Gewinneinkünften, für die die Tarifbegrenzung gewährt werde, verstoße gegen das Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, ohne dass dies gerechtfertigt sei. 13

2. Das Finanzgericht Düsseldorf hat das Verfahren mit Beschluss vom 14. Dezember 2012 (- 1 K 2309/09 E -, juris) nach Art. 100 Abs. 1 GG ausgesetzt und dem Bundesverfassungsgericht die Frage zur Entscheidung vorgelegt, ob § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG in Verbindung mit § 32c EStG – in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 und des Jahressteuergesetzes 2007 – mit Art. 3 Abs. 1 GG insoweit vereinbar ist, als der Gesetzgeber im Zusammenhang mit der Anhebung des Spitzensteuersatzes von 42% auf 45% (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG) gleichzeitig eine auf Gewinneinkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 EStG beschränkte Tarifbegrenzung (Entlastungsbetrag nach § 32c EStG) eingeführt hat. Zur Begründung hat das Finanzgericht ausgeführt: 14

a) Das Finanzamt habe die Einkommensteuer auf Grundlage des § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 in Verbindung mit § 32c EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 zutreffend festgesetzt. Eine verfassungskonforme Auslegung zur Vermeidung der Benachteiligung der Überschusseinkünfte gegenüber den Gewinneinkünften sei angesichts des eindeutigen Wortlauts und des klaren gesetzgeberischen Willens nicht möglich. Auch ein Billigkeitserlass nach § 163 der Abgabenordnung (AO) komme nicht in Betracht, da die Ausnahme vom Spitzensteuersatz allein für Gewinneinkünfte dem klaren gesetzgeberischen Willen entspreche, eine entgegenstehende Billigkeitsmaßnahme diese gesetzgeberische Wertung unterlaufen würde und deshalb ausgeschlossen sei. 15

b) Die Tarifbegrenzung des § 32c EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 privilegiere die Gewinneinkünfte, indem die im zu versteuernden Einkommen enthaltenen Gewinneinkünfte bei Überschreitung der Summe von 250.000 Euro (Grundtarif) beziehungsweise 500.000 Euro (Splittingtarif) anteilig mit lediglich 42% belastet würden, Überschusseinkünfte hingegen mit dem Spitzensteuersatz von 45% zu versteuern seien. Ein tragfähiger sachlicher Rechtfertigungsgrund für diese Privilegierung fehle. 16

aa) Das finanzpolitische Ziel, durch die Erhöhung des Spitzensteuersatzes höhere Steuereinnahmen zu generieren und dadurch zur Haushaltskonsolidierung beizutragen, sei nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfGE 122, 210; 116, 164; 126, 268) nicht geeignet, eine ungleiche steuerliche Belastung der Überschusseinkünfte gegenüber den Gewinneinkünften zu rechtfertigen. 17

bb) Die Unterschiede in den Methoden der Ermittlung der Einkünfte seien ebenfalls nicht geeignet, die Gewinneinkünfte auf der Ebene des Steuertarifs gegenüber den Überschusseinkünften zu privilegieren. Denn das Einkommensteuergesetz gehe von der Gleichwertigkeit der Einkünfteermittlungsmethoden bei den Gewinn- und Überschusseinkünften – das heißt, bei identischer Höhe der Einkünfte von insoweit gleicher Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen – aus, was insbesondere in der Summenbildung gemäß § 2 Abs. 3 EStG zum Ausdruck komme. Angesichts dieser Grundentscheidung sei die Einkünfteermittlungsmethode für sich genommen kein sachliches Differenzierungskriterium für eine Ungleichbehandlung höherer Einkommen. 18

Da die Tarifbegrenzung auf den Veranlagungszeitraum 2007 beschränkt gewesen sei, sei mit der Regelung des § 32c EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 keine grundsätzliche Abkehr von der Grundentscheidung für eine Gleichwertigkeit der beiden in § 2 Abs. 2 EStG geregelten Einkünfteermittlungsarten beabsichtigt gewesen. Eine solche Abkehr könne auch nicht in der Einführung der Abgeltungsteuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen ab dem Veranlagungszeitraum 2009 gesehen werden, weil die Einführung des linearen Abgeltungsteuersatzes von 25% mit einer geänderten Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen durch Pauschalierung der Werbungskosten auf 801 Euro einhergegangen sei. 19

cc) Die Privilegierung der Gewinneinkunftsarten gegenüber den Überschuss- 20
einkunftsarten lasse sich entgegen den Gesetzesmaterialien (BTDrucks 16/1545,
S. 15) nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfGE 116,
164 <189>) auch nicht unter Hinweis auf ein spezifisches unternehmerisches Risi-
ko rechtfertigen. Die Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts, Risiken bei
der Einkünfteerzielung könnten gleichermaßen bei allen Einkunftsarten entstehen,
insbesondere auch bei Kapital- oder Vermietungseinkünften und – aufgrund unsi-
cherer Arbeitsmarktlage – selbst bei Lohneinkünften, seien dahingehend zu ver-
stehen, dass das spezifische Unternehmerrisiko nicht nur nicht geeignet sei, die
Einkünfte aus Gewerbebetrieb beim Tarifverlauf gegenüber anderen Einkunftsar-
ten zu privilegieren, sondern gleichermaßen nicht dazu dienen könne, eine für
(sämtliche) Gewinneinkünfte geltende Tarfbegrenzung gleichheitsrechtlich zu
rechtfertigen. Dem spezifischen Unternehmerrisiko stünden im Übrigen auch spe-
zifische unternehmerische Chancen gegenüber.

Das Einkommensteuerrecht berücksichtige generell nicht das abstrakte Er- 21
werbsrisiko. Erst wenn sich dieses in geringeren Gewinnen oder in Verlusten rea-
lisiert habe, trage das Einkommensteuerrecht der darin zum Ausdruck kommen-
den geringeren Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen durch eine entsprechend
niedrigere Besteuerung beziehungsweise die Möglichkeit des Verlustausgleichs
mit anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 EStG) und des Verlustabzugs (§ 10d
EStG) Rechnung. Schließlich sei auch nicht nachvollziehbar, aus welchen Grün-
den der Gesetzgeber das von ihm herangezogene „spezifisch unternehmerische
Risiko“ der Gewinneinkünfte nur bei Steuerpflichtigen oberhalb des in § 32c EStG
in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 festgelegten zu versteuern-
den Einkommens mit einem gesonderten Tarifverlauf habe begünstigen wollen.
Die Begünstigung der Gewinneinkünfte gegenüber den Überschusseinkünften tref-
fe damit tendenziell eher Steuerpflichtige, die erfolgreich unternehmerische Chan-
cen wahrgenommen hätten, als solche, bei denen sich unternehmerische Risiken
realisiert hätten.

dd) Überdies folge kein Rechtfertigungsgrund aus den Ausführungen der Ge- 22
setzesbegründung (BTDrucks 16/1545, S. 8, 15), wonach eine Anhebung des
Spitzensteuersatzes im Hinblick auf die für 2008 geplante Reform der Unterneh-
mensbesteuerung „das falsche Signal“ und „mit negativen ökonomischen Folgen
verbunden“ sei. Die darin liegenden außerfiskalischen Förderungs- und Len-
kungsziele seien nicht – wie jedoch nach der Rechtsprechung des Bundesverfas-
sungsgerichts (BVerfGE 105, 73; 110, 274; 122, 210; 117, 1; 126, 268;

BVerfGK 16, 162) erforderlich – von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen.

Welches „Signal“ von einer Anhebung des Spitzensteuersatzes auch für Gewinneinkünfte ausgehe und insbesondere welche negativen ökonomischen Folgen der Gesetzgeber befürchte, habe er in den Gesetzesmaterialien nicht weiter dargelegt. Insoweit erschöpfe sich die Gesetzesbegründung in sehr vagen und mehr oder weniger floskelhaften Formulierungen, die keine die Ungleichbehandlung rechtfertigende gesetzgeberische Entscheidung deutlich werden ließen. Der allgemeine Umstand, dass Steuersatzerhöhungen für Gewinneinkünfte im Rahmen des internationalen Standortwettbewerbs tendenziell immer eher nachteilige Wirkungen entfalteteten, könne vorliegend bereits deshalb nicht als Rechtfertigung der Tarifbegrenzung dienen, weil der Gesichtspunkt der Standortsicherung in den Gesetzesmaterialien nicht zum Ausdruck komme. Das Kernziel des Steueränderungsgesetzes 2007 habe zudem nicht in einer außerfiskalisch motivierten Förderung und Lenkung bestanden, sondern vielmehr in der zügigen und dauerhaften Sanierung der öffentlichen Haushalte durch Regelungen, die „aber den Grundsätzen der individuellen Leistungsfähigkeit und der Verteilungsgerechtigkeit ... [entsprechen] und gleichzeitig der Steuervereinfachung ... [dienten]“ (BTDrucks 16/1545, S. 1, 8). Gemessen daran entspreche die Regelung nicht den gleichheitsrechtlichen Anforderungen. Das – legitime – Ziel staatlicher Einnahmeerhöhung zur Haushaltssanierung sei – wie bereits ausgeführt – nicht geeignet, Steuerpflichtige mit gleicher Leistungsfähigkeit ungleich hoch zu besteuern. Sei der Staat aufgrund der Haushaltsslage auf höhere Einnahmen angewiesen, müsse er die zusätzlichen Belastungen gleichheitsgerecht verteilen. Die Privilegierung der Gewinneinkünfte gegenüber den Überschusseinkünften stehe hierzu im Widerspruch und sei auch nicht mit dem in der Gesetzesbegründung zum Ausdruck kommenden Willen in Einklang zu bringen, die Grundsätze der individuellen Leistungsfähigkeit und der Verteilungsgerechtigkeit zu beachten.

23

ee) Auch dass der Gesetzgeber die Bezieher von Gewinneinkünften nicht zunächst lediglich einseitig durch die Erhöhung des Spitzensteuersatzes habe belasten wollen, während die mit dem Inkrafttreten der für 2008 geplanten Unternehmenssteuerreform verbundenen entlastenden Wirkungen erst später eingetreten wären, sei für sich genommen kein besonderer sachlicher Grund für eine Privilegierung der Gewinneinkünfte gegenüber den Überschusseinkünften. Um nämlich gleichheitsrechtlichen Anforderungen zu genügen, müsse der Gesetzgeber eine Abwägung zwischen dem Ziel zügiger Haushaltskonsolidierung durch Erhöhung

24

des Spitzensteuersatzes und dem Ziel, den Spitzensteuersatz für Gewinneinkünfte erst zeitgleich mit Inkrafttreten der Unternehmenssteuerreform zu erhöhen, vornehmen und je nachdem, welchem Ziel er Priorität einräume, den – früheren oder späteren – für Überschuss- und Gewinneinkünfte jedoch einheitlichen Zeitpunkt der Spitzensteuersatzerhöhung wählen. Dass die Tarifbegrenzung für Gewinneinkünfte – planmäßig – nur den Veranlagungszeitraum 2007 betroffen habe, führe ebenso wenig zu einem anderen Ergebnis. In seiner Rechtsprechung zu § 32c EStG in der Fassung des Gesetzes zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt vom 13. September 1993 (Standortsicherungsgesetz – StandOG, BGBl I S. 1569) habe das Bundesverfassungsgericht in BVerfGE 116, 164 zwar auch auf den nur vorläufigen Charakter der Norm als Übergangsregelung abgestellt. Die damalige Ungleichbehandlung habe ihre Rechtfertigung jedoch in einer klar erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung für das wirtschaftspolitische Lenkungs- und Förderungsziel gefunden, die Position des Wirtschaftsstandorts Deutschland im internationalen Wettbewerb zu verbessern. Den vorläufigen Charakter des § 32c EStG in der Fassung des Standortsicherungsgesetzes habe das Bundesverfassungsgericht daneben lediglich ergänzend herangezogen. Wie bereits ausgeführt fehle es vorliegend indes an einem erkennbaren außerfiskalischen Förderungs- und Lenkungsziel.

ff) Soweit das Bundesverfassungsgericht in BVerfGE 116, 164 die Benachteiligung der Bezieher nicht gewerblicher Einkünfte durch die – auf gewerbliche Einkünfte beschränkte – Tarifbegrenzung in § 32c EStG in der Fassung des Standortsicherungsgesetzes mit dem gesetzgeberischen Anliegen gerechtfertigt habe, Zusatzbelastungen durch die Gewerbesteuer zu kompensieren, sei dieser Gesichtspunkt vorliegend ohne Bedeutung. Zum einen privilegiere § 32c EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 sämtliche Gewinneinkünfte, also auch die nicht der Gewerbesteuer unterliegenden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie aus selbständiger Arbeit. Zum anderen diene diesem Anliegen bereits die in § 35 EStG geregelte Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb. 25

c) Die Frage, ob § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 in Verbindung mit § 32c EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoße, sei im Streitfall auch entscheidungserheblich. 26

Sei die Regelung verfassungsgemäß, müsse die Klage als unbegründet abgewiesen werden. Sollte die Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG hingegen nicht gegeben sein, sei zwar nur eine Unvereinbarkeitserklärung durch das Bundesverfassungsgericht zu erwarten. Es sei aber, was nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts gerade bei steuerlichen Begünstigungen nur für bestimmte Personen oder Gruppen ausreiche, nicht ausgeschlossen, dass der Gesetzgeber eine für die Kläger des Ausgangsverfahrens günstige Neuregelung schaffe. Dass das Bundesverfassungsgericht gemäß § 35 des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes (BVerfGG) die weitere Anwendung des bisherigen Rechts anordnen könne, spiele für die Entscheidungserheblichkeit keine Rolle. 27

Ohnehin neige das Finanzgericht der Ansicht zu, der Gesetzgeber könne den vorliegenden Gleichheitsverstoß wegen des grundsätzlichen Verbots einer echten Rückwirkung belastender Steuergesetze nicht mehr durch eine ersatzlose Aufhebung von § 32c EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 beseitigen. Jedenfalls sei nicht ausgeschlossen, dass der Gesetzgeber den Gleichheitsverstoß durch eine für die Kläger des Ausgangsverfahrens günstige Regelung beseitige, etwa zu einem einheitlichen Spitzensteuersatz von nur 42% für sämtliche Einkunftsarten zurückkehre. 28

III.

Zu der Vorlage haben sich die Kläger des Ausgangsverfahrens, das Bundesministerium der Finanzen namens der Bundesregierung sowie der Präsident des Bundesfinanzhofs durch Übersendung einer Stellungnahme des X. Senats des Bundesfinanzhofs geäußert. 29

1. Nach Ansicht der Kläger des Ausgangsverfahrens sind die rechtlichen Erwägungen des vorlegenden Gerichts im Aussetzungs- und Vorlagebeschluss ausführlich und zutreffend dargestellt. Es gehe den Klägern weniger um Geld. Anlass für den Rechtsstreit sei vielmehr die als zutiefst ungerecht empfundene Rechtslage für das Jahr 2007 gewesen. 30

2. Das Bundesministerium der Finanzen hält die Vorlage für unzulässig und jedenfalls unbegründet. 31

a) Der Vorlagebeschluss sei mangels Entscheidungserheblichkeit der Vorlage unzulässig. Rügten die Kläger – wie diejenigen des Ausgangsverfahrens – einen 32

Gleichheitsverstoß in Form eines Begünstigungsausschlusses, komme es für die Beurteilung der Entscheidungserheblichkeit darauf an, ob eine Wahrscheinlichkeit bestehe, dass die Kläger eine Chance hätten, im Falle einer Neuregelung durch den Gesetzgeber an der betreffenden Begünstigung zu partizipieren. Vorliegend sei das nicht der Fall. Auch eine Unvereinbarkeitserklärung des zur Prüfung vorgelegten § 32c EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 würde den Klägern im Ausgangsverfahren nicht die Chance eröffnen, mit ihren Überschusseinkünften in die Tarifbegrenzung einbezogen zu werden. Eine nachträgliche Erstreckung der Tarifbegünstigung auf Überschusseinkünfte sei schlechthin ausgeschlossen. Klarer Wille des Gesetzgebers sei gerade die Erhöhung des Spitzensteuersatzes im Rahmen der Reichensteuer gewesen. Eine Einbeziehung weiterer Einkunftsarten in die Privilegierung des § 32c EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 hätte praktisch das Leerlaufen der Erhöhung des Spitzensteuersatzes zur Folge. Die Unvereinbarkeitserklärung der beanstandeten Norm brächte also die Kläger des Ausgangsverfahrens dem mit der Klage angestrebten Ziel nicht näher, weil eine nachträgliche Einbeziehung in die Begünstigung offensichtlich aussichtslos sei. Art. 3 Abs. 1 GG verleihe Steuerpflichtigen keinen Anspruch auf verfassungsrechtliche Kontrolle steuerrechtlicher Regelungen, die Dritte mutmaßlich gleichheitswidrig begünstigten, das eigene Steuerverhältnis aber nicht betreffen.

Soweit das vorliegende Gericht andeute, dass eine Aufhebung des § 32c EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 für den Veranlagungszeitraum 2007 unter Vertrauensschutz Gesichtspunkten ausgeschlossen und der Gesetzgeber deshalb verpflichtet sei, für die Vergangenheit auch Überschusseinkünften die Tarifbegrenzung zu gewähren, führe dies zu keiner anderen Beurteilung. Dem Gesetzgeber stehe grundsätzlich auch bei gleichheitswidriger Vorenthaltung einer Begünstigung die Möglichkeit offen, durch Streichung der begünstigenden Norm einen verfassungsmäßigen Zustand herbeizuführen. Vertrauensschutz werde dadurch gewährleistet, dass der Gesetzgeber nicht mehr anfechtbare Entscheidungen der Verwaltung und der Gerichte entsprechend § 79 Abs. 2 BVerfGG in der Neuregelung nicht mehr berücksichtigen müsse; für das Steuerrecht greife zudem § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO. 33

b) Der Vorlagebeschluss sei im Übrigen unbegründet, da § 32c EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoße. 34

aa) Der Privilegierung der Gewinneinkünfte durch die Tarifbegünstigung lägen 35
erkennbar Förderungs- und Lenkungsziele zugrunde. Der Spitzensteuersatz für
Gewinne von Personenunternehmen habe aus standortpolitischen Gründen nicht
erhöht und die steuerliche Belastungssituation gegenüber Kapitalgesellschaften
nicht verschlechtert werden sollen, um die Attraktivität für Investoren zu stärken
und Arbeitsplätze in Deutschland zu schaffen. Dies ergebe sich schon aus der in
der Gesetzesbegründung enthaltenen Bezugnahme auf die Unternehmenssteuer-
reform 2008. Erklärtes Ziel sei es gewesen, international wettbewerbsfähige Steu-
ersätze zu realisieren und weitgehende Rechtsform- und Finanzierungsneutralität
zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften herzustellen. Details
der im Rahmen der Unternehmenssteuerreform geplanten Entlastungsregelungen
seien zum damaligen Zeitpunkt noch nicht ausgearbeitet worden, weshalb sich der
Gesetzgeber bei § 32c EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007
für eine Übergangsregelung entschieden habe. Gleichwohl seien schon damals
verschiedene Überlegungen für eine möglichst rechtsformneutrale Besteuerung
von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften dokumentiert gewesen, um
im internationalen Standortwettbewerb bestehen zu können (unter Hinweis auf
K. Stein, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 34a EStG Rn. 7 „Alternativ-
konzepte“ <Januar 2010>). Diese Zielrichtung habe § 32c EStG in der Fassung
des Steueränderungsgesetzes 2007, der Einzel- und Mitunternehmer (Personen-
unternehmen) betroffen habe, erkennbar zugrunde gelegen. Es sei bereits im Koa-
litionsvertrag vom 11. November 2005 zur „Reform der Unternehmensbesteue-
rung“ vereinbart worden, das Unternehmenssteuerrecht zum 1. Januar 2008
– insbesondere zugunsten von Körperschaften und Personengesellschaften –
grundlegend fortzuentwickeln und international wettbewerbsfähige Steuersätze zu
realisieren. Überdies sei im Beschluss des Bundeskabinetts vom 12. Juli 2006 zu
den Eckdaten der geplanten Unternehmenssteuerreform ausgeführt worden, die
Koalition prüfe, ob eine Investitionsrücklage oder eine generelle Thesaurierungs-
begünstigung in das Konzept der Unternehmenssteuerreform passe.

Eine Anhebung des Spitzensteuersatzes (auch) für Gewinneinkünfte hätte die 36
standortpolitische Wirkung der Unternehmenssteuerreform 2008 wesentlich ge-
fährdet. Sie wäre nach Einschätzung des Gesetzgebers das falsche Signal und
mit negativen ökonomischen Folgen verbunden gewesen. Der demokratisch legi-
timierte Gesetzgeber dürfe aber die Signalwirkung des Spitzensteuersatzes im
Hinblick auf standortpolitische Überlegungen berücksichtigen. Die gebotene
Schnelligkeit der Reaktion, um auf die Herausforderungen des internationalen
Wettbewerbs reagieren zu können, rechtfertige jedenfalls vorübergehende Diffe-

renzierungen innerhalb des Spitzensteuersatzes. Dies gelte auch und gerade angesichts der komplexen Fragestellungen, die mit der Erarbeitung differenzierender Regelungen für die Gewinnbesteuerung ab 2008 verknüpft gewesen seien. Insofern gehe die Erwägung des vorlegenden Gerichts fehl, der neue Spitzensteuersatz in § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 habe zeitgleich mit der Unternehmenssteuerreform verwirklicht werden müssen; dadurch werde der Beurteilungsspielraum des Gesetzgebers verkannt. Die tatsächliche Entlastungswirkung von § 32c EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 habe nach einer Neuberechnung nicht die im Gesetzentwurf veranschlagten ./ 1,05 Milliarden Euro, sondern lediglich ./ 665 Millionen Euro betragen.

Die Notwendigkeit der Tariffbegrenzung bei Gewinneinkünften zeige sich auch 37 daran, dass die Steuerlast der Gewinneinkünfte im Jahr 2007 trotz der Regelung des § 32c EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 relativ am höchsten gewesen sei (24%, im Vorjahr 22,9%, im Jahr danach 22,4%). Dies liege hauptsächlich daran, dass die allgemeine volatile Gewinnentwicklung dieser Krisenjahre und der Progressionseffekt des Steuertarifs deutlich stärker gewirkt hätten. Der Vergleich mit den Überschusseinkünften zeige, dass die relative Belastung der Gewinneinkünfte in sämtlichen Jahren signifikant höher gelegen habe; auch das sei letztlich Resultat der Progression. Der durchschnittliche Gesamtbeitrag der Einkünfte bei Steuerpflichtigen mit Gewinneinkünften sei in den betrachteten Jahren mehr als doppelt so hoch gewesen wie bei Steuerpflichtigen, die ausschließlich Überschusseinkünfte erzielt hätten (ca. 60.000 Euro gegenüber ca. 25.000 Euro). Insofern ergebe sich auch eine größere steuerliche Durchschnittsbelastung. Die Bedeutung der Personenunternehmen in Deutschland zeige sich an den Daten des statistischen Unternehmensregisters. Der Anteil der Personenunternehmen an der Anzahl der Unternehmen betrage 76%, der Anteil an den sozialversicherungspflichtig Beschäftigten und dem Umsatz jeweils 31%.

Im Übrigen knüpfe der Gesetzgeber in § 32c EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 bei Verfolgung seiner Förderungs- und Lenkungsziele 38 an die grundlegende Unterscheidung zwischen Gewinn- und Überschusseinkünften an. Bereits nach geltendem Recht würden Gewinneinkünfte nach Regeln besteuert, die für andere Einkunftsarten nicht gälten, speziell im Bereich der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen. Die Sonderregelung für die Gewinneinkünfte greife diese tradierte Unterscheidung auf.

bb) Auch habe der Gesetzgeber den Kreis der von der Tarifbegrenzung begünstigten Bezieher von Gewinneinkünften sachgerecht abgegrenzt. Neben Kapitalgesellschaften unterlägen auch Personenunternehmen der internationalen Standortkonkurrenz. Die vorübergehende Nichtanwendung eines erhöhten Steuersatzes auf Gewinneinkünfte habe ausweislich der Gesetzesbegründung der Berücksichtigung der mit Gewinneinkünften verbundenen spezifischen unternehmerischen Risiken und mithin wirtschaftspolitischen Förderungs- und Lenkungs-zwecken gedient. Der Gesetzgeber habe bei der Gestaltung von Normen berücksichtigen dürfen, dass durch die unternehmerische Tätigkeit typischerweise in hohem Maße Arbeitsplätze geschaffen und erhalten würden. 39

Unzutreffend sei insbesondere der Einwand des Klägers im Ausgangsverfahren, seine Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer einer großen GmbH sei mit derjenigen eines Unternehmers vergleichbar. Denn als Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft hafte der Kläger des Ausgangsverfahrens grundsätzlich nicht für Verluste der Gesellschaft und trage deshalb kein vergleichbares unternehmerisches Risiko wie ein Personenunternehmer. Mithin handle es sich insoweit nicht um vergleichbare Sachverhalte. 40

3. Der X. Senat des Bundesfinanzhofs hat mitgeteilt, er habe in seiner Entscheidung vom 12. Juni 2013 (- X R 9/12 -, juris) die verfassungsrechtlichen Bedenken, die gegen § 32c EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 sprächen, zwar erwähnt, die Verfassungsmäßigkeit der Tarifiermäßigung aber mangels Entscheidungserheblichkeit dahinstehen lassen können. 41

B.

Die Vorlage ist zulässig. 42

Der Vorlagebeschluss wird den sich aus Art. 100 Abs. 1 GG und § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG ergebenden Anforderungen (vgl. BVerfGE 141, 1 <10 f. Rn. 22 f.>) gerecht. Das Finanzgericht hat den Regelungsinhalt sowie die Entscheidungserheblichkeit der zur Prüfung vorgelegten Normen unter Berücksichtigung ihrer Entstehungsgeschichte herausgearbeitet (I.) und seine Auffassung von der Verfassungswidrigkeit in Auseinandersetzung mit der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung nachvollziehbar begründet (II.). 43

I.

1. Der Entscheidungserheblichkeit von § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG in Verbindung mit § 32c EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 und des Jahressteuergesetzes 2007 steht entgegen der Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen nicht entgegen, dass ein Gericht nicht befugt ist, dem Bundesverfassungsgericht Normen eines Gesetzes zur verfassungsgerichtlichen Kontrolle zu unterbreiten, die Dritte womöglich gleichheitswidrig begünstigen, die Beteiligten des Ausgangsverfahrens aber nicht betreffen (vgl. BVerfGE 67, 239 <243 f.>; 138, 136 <172 f. Rn. 97>). Eine eigene Betroffenheit eines nicht begünstigten Steuerpflichtigen ist jedenfalls dann gegeben, wenn die nur einer Gruppe gewährte Vergünstigung nach ihrer strukturellen Bedeutung für die Steuer solches Gewicht hat, dass im Falle der Verfassungswidrigkeit der Privilegierungsnorm die lastengleiche Besteuerung auch derjenigen in Frage gestellt ist, die von dieser Privilegierungsnorm an sich nicht erfasst werden (vgl. BVerfGE 138, 136 <173 Rn. 98>). 44

Davon ist hier auszugehen. Unabhängig von den finanziellen Auswirkungen der Begünstigung sowohl für den einzelnen Steuerpflichtigen als auch für den Haushaltsgesetzgeber hat die Begünstigung strukturelle Bedeutung, weil sie die lastengleiche Besteuerung der Gewinneinkünfte einerseits und der Überschusseinkünfte andererseits betrifft. Dem steht auch nicht entgegen, dass der zeitliche Anwendungsbereich von § 32c EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 und des Jahressteuergesetzes 2007 auf das hier zu beurteilende Streitjahr begrenzt war (vgl. § 52 Abs. 44 EStG i.d.F. des StÄndG 2007). Für die strukturelle Bedeutung kommt es nicht auf die Dauer, sondern auf die Art der Begünstigung und die Abweichung von der Grundstruktur des Einkommensteuerrechts an. 45

2. Für die Entscheidungserheblichkeit reicht es aus, dass die vom Bundesverfassungsgericht festzustellende Verfassungswidrigkeit einer Norm dem Kläger des Ausgangsverfahrens zumindest die Chance eröffnet, eine für ihn günstige Regelung durch den Gesetzgeber zu erreichen (vgl. BVerfGE 22, 349 <363>; 61, 138 <146>; 71, 224 <228>; 74, 182 <195>; 93, 386 <395>; 121, 108 <115 f.>). Eine solche Möglichkeit hat das Finanzgericht im vorliegenden Fall vertretbar angenommen. 46

a) Werden Steuerbefreiungen, Steuerentlastungen oder sonstige steuerliche Begünstigungen unter Verstoß gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) nur bestimmten Personen oder Gruppen gewährt, hat der Gesetzgeber im Rahmen 47

seiner Gestaltungsfreiheit in der Regel verschiedene Möglichkeiten, den Verfassungsverstoß zu beseitigen (BVerfGE 99, 280 <298>; 105, 73 <133>; 121, 108 <116>). In diesen Fällen wird sich nur eingeschränkt klären lassen, ob eine – mehr als nur theoretische und daher offen zu haltende – Chance für den Steuerpflichtigen besteht, eine für ihn günstige Regelung durch den Gesetzgeber zu erreichen, unter anderem weil es stets um Mutmaßungen zum hypothetischen Willen des Gesetzgebers und um die Bewertung unterschiedlicher Wahrscheinlichkeitsgrade im Hinblick auf die Chance auf den Erlass einer begünstigenden Neuregelung geht. Um der Gefahr zu begegnen, dass die Gerichte und letztlich das Bundesverfassungsgericht durch ihre Einschätzung in den Bereich der Gesetzgebung übergreifen, ist jedenfalls in den Fällen, in denen die Verfassungswidrigkeit einer Steuerrechtsnorm geltend gemacht wird, die nur bestimmte Personen oder Gruppen begünstigt, für die Zulässigkeit einer Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG darauf abzustellen, ob es ausgeschlossen ist, dass der Gesetzgeber eine für den Steuerpflichtigen günstige Regelung verabschiedet. Solange der Gesetzgeber nicht aus Rechtsgründen oder aus offenkundigen tatsächlichen Gründen gehindert ist, eine für den Kläger des Ausgangsverfahrens günstige Regelung zu schaffen, ist in diesen Fällen von der Entscheidungserheblichkeit der steuerlichen Begünstigungsnorm für das Ausgangsverfahren auszugehen (BVerfGE 121, 108 <116>).

b) Nach diesen Maßstäben hat das Finanzgericht die Entscheidungserheblichkeit der zur Prüfung vorgelegten Normen rechtsfehlerfrei bejaht. Der Gesetzgeber ist nicht aus Rechtsgründen daran gehindert, einen Gleichheitsverstoß für das Jahr 2007 durch Rückkehr zu einem einheitlichen Spitzensteuersatz von 42% für sämtliche Einkunftsarten zu beheben. Dies ist entgegen der Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen auch nicht aus offenkundigen tatsächlichen Gründen deshalb ausgeschlossen, weil bei Erlass des Jahressteuergesetzes 2007 der politische Wille klar auf eine Erhöhung des Spitzensteuersatzes gerichtet war. Da die Geltung der Privilegierungsnorm des § 32c EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 am Ende des Jahres 2007 ausgelaufen ist, kann nicht von vornherein unterstellt werden, dass der Gesetzgeber nach Abschluss des Vorlageverfahrens eine Verfassungswidrigkeit von § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG in Verbindung mit § 32c EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 – auch unter Berücksichtigung der durch § 82 Abs. 1, § 79 Abs. 2 BVerfGG begrenzten Reichweite der Verfassungswidrigkeitserklärung der vorgelegten Normen für darauf beruhende nicht mehr anfechtbare Entscheidungen (vgl. BVerfGE 37, 217 <262 f.>; 81, 363 <384>; 115, 51 <65>) – nicht dadurch beheben würde, dass er

48

die Erhöhung des allgemeinen Spitzensteuersatzes rückwirkend um ein Jahr auf den Beginn des Jahres 2008 verschiebt.

II.

Das Finanzgericht hat auch seine Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit der zur Prüfung vorgelegten Vorschriften ausreichend begründet. Es hat die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Gleichbehandlungsgebot im Einkommensteuerrecht umfassend und zutreffend dargestellt, eine rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung der Überschusseinkünfte gegenüber den Gewinneinkünften durch § 32c EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 nachvollziehbar bejaht und alle naheliegenden Rechtfertigungsgründe in seine Prüfung eingestellt. 49

C.

§ 32c EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 und des Jahressteuergesetzes 2007 in Verbindung mit § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 und in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 ist mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar. 50

I.

1. Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Er gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen (BVerfGE 110, 412 <431>; 116, 164 <180>; 122, 210 <230>; 126, 268 <277>; 145, 106 <141 f. Rn. 98>; 148, 147 <183 Rn. 94>). Zwar ist es grundsätzlich Sache des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte auszuwählen, an die er dieselben Rechtsfolgen knüpft und die er so als rechtlich gleich qualifiziert. Diese Auswahl muss er jedoch sachgerecht treffen (BVerfGE 75, 108 <157>; 107, 218 <244>; 115, 381 <389>; 141, 1 <38 Rn. 93>; 145, 106 <142 Rn. 98>; 152, 274 <311 Rn. 95>). 51

Genauere Maßstäbe und Kriterien dafür, unter welchen Voraussetzungen der Gesetzgeber den Gleichheitssatz verletzt, lassen sich nicht abstrakt und allgemein, sondern nur in Bezug auf die jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche bestimmen (stRspr; vgl. BVerfGE 105, 73 <111>; 152, 274 <312 Rn. 96 m.w.N.>). Dabei ergeben sich je nach Regelungsgegenstand 52

und Differenzierungsmerkmalen aus dem allgemeinen Gleichheitssatz im Sinne eines stufenlosen am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierten Prüfungsmaßstabs unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (stRspr; vgl. BVerfGE 110, 274 <291>; 152, 274 <312 Rn. 96>; BVerfG, Beschluss des Ersten Senats vom 8. Juli 2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17 -, Rn. 110 f.). Differenzierungen bedürfen stets der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Differenzierungsziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind (vgl. BVerfGE 124, 199 <220>; 129, 49 <68>; 130, 240 <253>; 132, 179 <188 Rn. 30>; 133, 59 <86 Rn. 72>; 135, 126 <143 Rn. 52>; 141, 1 <38 Rn. 93>; 145, 106 <142 Rn. 98>; 148, 147 <183 f. Rn. 94>; 152, 274 <312 Rn. 64>; BVerfG, Beschluss des Ersten Senats vom 8. Juli 2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17 -, Rn. 110).

Art. 3 Abs. 1 GG ist jedenfalls dann verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie sachlich einleuchtender Grund für eine gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden lässt (stRspr; vgl. BVerfGE 1, 14 <52>; 89, 132 <141>; 152, 274 <312 Rn. 97 m.w.N.>). Willkür des Gesetzgebers kann zwar nicht schon dann bejaht werden, wenn er unter mehreren Lösungen nicht die zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste gewählt hat (BVerfGE 55, 72 <90>; 89, 132 <141 f.>). Es genügt aber eine tatsächliche und eindeutige Unangemessenheit der Regelung in Bezug auf den zu ordnenden Gesetzgebungsgegenstand, das heißt Willkür im objektiven Sinn (vgl. BVerfGE 4, 144 <155>; 36, 174 <187>; 55, 72 <90>; 145, 106 <143 Rn. 101>). Der Spielraum des Gesetzgebers endet dort, wo die ungleiche Behandlung der geregelten Sachverhalte nicht mehr mit einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise vereinbar ist, wo also ein einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung fehlt (BVerfGE 9, 334 <337>; 55, 72 <90>; 76, 256 <329>; 85, 176 <187>; 101, 275 <291>; 115, 381 <389>; 141, 1 <39 Rn. 94>; 145, 106 <143 Rn. 101>; 152, 274 <312 f. Rn. 97>).

Eine strengere Bindung des Gesetzgebers kann sich insbesondere ergeben, wenn und soweit sich die Ungleichbehandlung von Personen oder Sachverhalten auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten auswirken kann (stRspr; vgl. BVerfGE 122, 210 <230>; 152, 274 <313 Rn. 98 m.w.N.>). Zudem verschärfen sich die verfassungsrechtlichen Anforderungen, je weniger die Merkmale, an die die gesetzliche Differenzierung anknüpft, für Einzelne verfügbar sind (vgl. BVerfGE 88, 87 <96>; 129, 49 <69>; 138, 136 <180 f. Rn. 122>; 145, 106 <145

Rn. 105>; BVerfG, Beschluss des Ersten Senats vom 8. Juli 2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17 -, Rn. 111).

2. a) Dem Steuergesetzgeber belässt Art. 3 Abs. 1 GG bei der Auswahl des 55
Steuergegenstands ebenso wie bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weit
reichenden Entscheidungsspielraum (BVerfGE 127, 1 <27>; 139, 285 <309
Rn. 72>; 145, 106 <143 f. Rn. 102>; 148, 147 <184 f. Rn. 96>; 152, 274 <313
Rn. 100>; BVerfG, Beschluss des Ersten Senats vom 8. Juli 2021 - 1 BvR
2237/14, 1 BvR 2422/17 -, Rn. 113). Der Gleichheitssatz bindet ihn an den Grund-
satz der Steuergerechtigkeit (BVerfGE 6, 55 <70>), der gebietet, die Belastung mit
Finanzzwecksteuern an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten
(BVerfGE 137, 350 <367 Rn. 43>; 148, 217 <244 Rn. 106>; 152, 274 <313
Rn. 99>). Das gilt insbesondere im Einkommensteuerrecht, das auf die Leistungs-
fähigkeit des jeweiligen Steuerpflichtigen hin angelegt ist (BVerfGE 43, 108 <120>;
61, 319 <343 f.>; 66, 214 <223>; 82, 60 <86>; 89, 346 <352>; 127, 224 <248>;
145, 106 <142 f. Rn. 99>; 152, 274 <313 Rn. 99>).

b) Im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit 56
muss darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit
auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in ver-
tikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steu-
erbelastung niedriger Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen muss
(BVerfGE 82, 60 <89>; 99, 246 <260>; 107, 27 <46 f.>; 116, 164 <180>; 122, 210
<231>; 145, 106 <142 f. Rn. 99>; 148, 217 <244 Rn. 106>; 152, 274 <313
Rn. 99>). Unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung der betroffenen
Steuerpflichtigen muss die Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbe-
stands folgerichtig im Sinne von belastungsgleich erfolgen (vgl. BVerfGE 84, 239
<271>; 93, 121 <136>; 99, 88 <95>; 99, 280 <290>). Ausnahmen von einer belas-
tungsgleichen Ausgestaltung der mit der Wahl des Steuergegenstands getroffenen
gesetzgeberischen Entscheidung (folgerichtigen Umsetzung des steuerrechtlichen
Ausgangstatbestands) bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes, der die
Ungleichbehandlung nach Art und Ausmaß zu rechtfertigen vermag (vgl. BVerfGE
105, 73 <125>; 137, 350 <366 Rn. 41>; 138, 136 <181 Rn. 123>; 141, 1 <40
Rn. 96>; 145, 106 <144 Rn. 104>; 148, 147 <184 Rn. 96>; 152, 274 <314
Rn. 100>).

Bei der Einkommensteuer liegt die konkrete Ausgestaltung eines für alle Ein- 57
künfte geltenden Tarifs grundsätzlich im Entscheidungsspielraum des Gesetzge-

bers, soweit auch im oberen Bereich den Steuerpflichtigen nach Abzug der Steuerbelastung ein – absolut und im Vergleich zu anderen Einkommensgruppen betrachtet – hohes, frei verfügbares Einkommen bleibt, das die Privatnützigkeit des Einkommens sichtbar macht (BVerfGE 115, 97 <117>; 116, 164 <181>).

Wählt der Gesetzgeber indes für verschiedene Arten von Einkünften (vgl. § 2 Abs. 1 EStG) unterschiedliche Tarifverläufe, obwohl die Einkünfte nach der gesetzgeberischen Ausgangsentscheidung die gleiche Leistungsfähigkeit repräsentieren (sog. Schemenbesteuerung), muss auch diese Ungleichbehandlung den genannten Rechtfertigungsanforderungen genügen. Allein die systematische Unterscheidung zwischen verschiedenen Einkunftsarten genügt dafür nicht (vgl. BVerfGE 84, 348 <363 f.>; 96, 1 <6>; 99, 88 <95>; 105, 73 <126>). Im Hinblick auf die Belastungsgleichheit macht es keinen Unterschied, ob Einkünfte, die die gleiche Leistungsfähigkeit repräsentieren, in unterschiedlicher Höhe in die Bemessungsgrundlage einfließen oder ob sie einem unterschiedlichen Tarif unterworfen werden (BVerfGE 116, 164 <181>). 58

c) Der rein fiskalische Zweck staatlicher Einnahmenerhöhung oder Haushaltskonsolidierung ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nicht als Rechtfertigungsgrund für Ausnahmen von einer belastungsgleichen Ausgestaltung des steuerlichen Ausgangstatbestands anzuerkennen (vgl. BVerfGE 105, 17 <45>; 116, 164 <182>; 122, 210 <233, 236 f.>; 141, 1 <41 Rn. 96>; 145, 106 <144 f. Rn. 104>). 59

d) Ein solcher Grund kann dagegen in der Verfolgung von Förderungs- oder Lenkungszielen liegen. 60

aa) Der Gesetzgeber ist grundsätzlich nicht gehindert, mit Hilfe des Steuerrechts aus Gründen des Gemeinwohls außerfiskalische Förder- und Lenkungsziele zu verfolgen (vgl. BVerfGE 93, 121 <147>; 99, 280 <296>; 105, 73 <112>; 110, 274 <292>; 116, 164 <182>; 117, 1 <31>; 122, 210 <231>; 138, 136 <181 Rn. 124>). Er darf nicht nur durch Ge- und Verbote, sondern ebenso durch mittelbare Verhaltenssteuerung auf Wirtschaft und Gesellschaft gestaltend Einfluss nehmen. Der Bürger wird dann nicht rechtsverbindlich zu einem bestimmten Verhalten verpflichtet, erhält aber durch Sonderbelastung eines unerwünschten Verhaltens oder durch steuerliche Verschonung eines erwünschten Verhaltens ein finanzwirtschaftliches Motiv, sich für ein bestimmtes Tun oder Unterlassen zu ent- 61

scheiden (vgl. BVerfGE 98, 106 <117>; 117, 1 <31 f.>; 122, 210 <231 f.>; 135, 126 <151 Rn. 79>).

In der Entscheidung darüber, welche Sachverhalte, Personen oder Unternehmen gefördert werden sollen, ist der Gesetzgeber weitgehend frei (vgl. BVerfGE 17, 210 <216>; 93, 319 <350>; 110, 274 <293>; 138, 136 <182 Rn. 125>). Insbesondere verfügt er über einen großen Spielraum bei der Einschätzung, welche Ziele er für förderungswürdig hält. Er darf Verschonungen von der Steuer vorsehen, sofern er ansonsten unerwünschte, dem Gemeinwohl unzutragliche Effekte einer uneingeschränkten Steuererhebung befürchtet. 62

bb) Förderungs- und Lenkungsziele sind allerdings nur dann geeignet, rechtfertigende Gründe für steuerliche Be- oder Entlastungen zu liefern, wenn entweder Ziel und Grenze der Lenkung mit hinreichender Bestimmtheit tatbestandlich vorgezeichnet sind (vgl. BVerfGE 93, 121 <148>; 99, 280 <296>) oder das angestrebte Förderungs- oder Lenkungsziel jedenfalls von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen wird (vgl. BVerfGE 93, 121 <147>; 105, 73 <112 f.>; 110, 274 <293>; 116, 164 <182>; 117, 1 <32>; 121, 108 <120>; 122, 210 <232>; 135, 126 <151 f. Rn. 81>). 63

Eine Intervention, die das Steuerrecht in den Dienst außerfiskalischer Verwaltungsziele stellt, setzt eine erkennbare Entscheidung des Gesetzgebers voraus, mit dem Instrument der Steuer auch andere als bloße Ertragswirkungen erzielen zu wollen. Andernfalls drohte die Gefahr, dass eine speziell für die Besteuerung vorgesehene Ermächtigung (Art. 105 GG) für nichtsteuerliche Ziele in Anspruch genommen und damit Vergünstigungen zulasten der Ertragshoheit der Länder angeboten sowie unter Umständen Länderkompetenzen überspielt werden könnten. Zudem können die Lenkungswirkungen häufig auch Grundrechte berühren. Für die Steuerintervention muss der Gesetzgeber deshalb gesondert prüfen, ob er das Handlungsmittel der Besteuerung oder der Verschonung davon für außerfiskalische Zwecke einsetzen darf und will (vgl. BVerfGE 93, 121 <147>). 64

Die gesetzgeberische Entscheidung für Förderungs- oder Lenkungsziele muss hinreichend bestimmt sein. Soweit die Konkretisierung nicht durch die tatbestandliche Ausgestaltung der Norm geschieht, mit der das Ziel umgesetzt wird (vgl. BVerfGE 93, 121 <148>; 99, 280 <296>), genügen in den Materialien genannte lediglich vage Zielsetzungen wie „Förderung der Investitionsbereitschaft“ oder „Schaffung von Arbeitsplätzen“ für sich genommen nicht, um Abweichungen 65

von einer leistungs- und damit gleichheitsgerechten Besteuerung zu rechtfertigen (vgl. BVerfGE 116, 164 <191>). Erforderlich ist vielmehr ein gesetzgeberischer Akt, der den Förderungstatbestand deutlich umgrenzt sowie gemeinwohlbezogen und zweckgebunden bemisst (vgl. BVerfGE 93, 121 <148>).

cc) Die Ausgestaltung des Förderungs- und Lenkungsziels muss zudem gleichheitsgerecht erfolgen (vgl. BVerfGE 93, 121 <148>; 99, 280 <296>; 110, 274 <293>; 116, 164 <182>; 117, 1 <32>; 122, 210 <232>; 138, 136 <182 Rn. 125>). Der Gesetzgeber darf seine Leistungen insbesondere nicht nach unsachlichen Gesichtspunkten, also nicht willkürlich verteilen. Sachbezogene Gesichtspunkte stehen ihm in weitem Umfang zu Gebote, die Regelung darf sich aber nicht auf eine der Lebenserfahrung geradezu widersprechende Würdigung der jeweiligen Umstände stützen und muss insbesondere den Kreis der von der Maßnahme Begünstigten sachgerecht abgrenzen (vgl. BVerfGE 110, 274 <293>; 117, 1 <32>; 138, 136 <182 Rn. 125>). 66

II.

Nach diesen Maßstäben ist § 32c EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 und des Jahressteuergesetzes 2007 in Verbindung mit § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 und des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar. 67

1. Die Vorschriften bewirken eine Ungleichbehandlung von Gewinn- und Überschusseinkünften (§ 2 Abs. 2 Satz 1 EStG). Während die Bezieher von Überschusseinkünften über 250.000 Euro (Grundtarif) beziehungsweise über 500.000 Euro im Splittingverfahren (§ 32a Abs. 5 EStG) gemäß § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG im Jahr 2007 einem Steuersatz von 45% unterlagen, war für die Bezieher von Gewinneinkünften gemäß § 32c EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 und des Jahressteuergesetzes 2007 der Höchstsatz auf 42% begrenzt. 68

2. Diese Ungleichbehandlung ist nicht gerechtfertigt. Die in den Gesetzesmaterialien genannten Gründe genügen verfassungsrechtlichen Anforderungen nicht. Soweit der Gesetzgeber darauf verwiesen hat, Gewinneinkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 EStG) seien mit einem spezifischen unternehmerischen Risiko behaftet, hält die Differenzierung einer Willkürkontrolle nicht stand (a). Soweit er damit dem Umstand Rechnung tragen wollte, dass für das Jahr 2008 eine umfassende 69

Unternehmenssteuerreform geplant war, fehlt es an einer ausreichend erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung für einen hinreichend bestimmten Förderungs- oder Lenkungszweck; zudem ist die Regelung nicht gleichheitsgerecht ausgestaltet (b). Andere Rechtfertigungsgründe sind nicht ersichtlich.

a) Ein spezifisches unternehmerisches Risiko ist kein sachlich einleuchtender Grund für die erfolgte Differenzierung zwischen Gewinn- und Überschusseinkünften. 70

Zwar tragen die Bezieher von Gewinneinkünften ein Unternehmerrisiko, weil nach der einfachrechtlichen Legaldefinition des Gewerbebetriebs in § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG gemeinsame Voraussetzung aller Gewinneinkunftsarten eine selbstständige nachhaltige Betätigung ist, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Eine selbstständige Betätigung erfordert – etwa in Abgrenzung zur Tätigkeit eines Arbeitnehmers – nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs insbesondere, dass der Steuerpflichtige auf eigene Rechnung und Gefahr tätig wird, also das Erfolgsrisiko der eigenen Betätigung – das sogenannte Unternehmerrisiko – trägt (vgl. BFH, Urteil vom 22. Februar 2012 - X R 14/10 -, BFHE 236, 464, juris, Rn. 31 ff.). 71

Das spezifische Unternehmerrisiko des Gewerbetreibenden bietet aber ebenso wie das Unternehmerrisiko eines selbständigen Land- und Forstwirts oder eines freiberuflich tätigen Selbständigen keine Anhaltspunkte für die Annahme, die Erwirtschaftung gleicher Zahlungsfähigkeit sei Ausdruck einer geringeren Leistungsfähigkeit. Risiken bei der Einkünfteerzielung können gleichermaßen bei den Überschusseinkünften entstehen, etwa bei Kapital- oder Vermietungseinkünften und – aufgrund unsicherer Arbeitsmarktlage – selbst bei Lohneinkünften (vgl. BVerfGE 116, 164 <189>). Es kommt hinzu, dass ein Unternehmerrisiko im Einkommensteuerrecht grundsätzlich erst, aber auch immer dann steuermindernd berücksichtigt wird, wenn es sich realisiert hat. Denn bei einem geringeren oder fehlenden Gewinn ist eine niedrigere oder gar keine Einkommensteuer zu entrichten. Bei Verlusten besteht die Möglichkeit eines Verlustrück- oder Verlustvortrags (vgl. § 10d EStG), wodurch Verluste eines Jahres die Einkommensteuer anderer Jahre im Wege des Verlustabzugs mindern können. Hingegen bleibt im Einkommensteuerrecht das nur abstrakte unternehmerische Risiko – ebenso wie nur abstrakte besondere unternehmerische Chancen – außen vor. Entscheidend ist also das tatsächlich aus einer Tätigkeit Erwirtschaftete. Weshalb dies mit Blick auf 72

den Einkommensteuerhöchstsatz anders zu bewerten sein sollte, ist nicht ersichtlich. Die insoweit angeordnete steuerliche Privilegierung greift gerade dann, wenn das nach den Gesetzesmaterialien angenommene abstrakte unternehmerische Risiko im Konkreten nicht zu Verlusten oder jedenfalls niedrigeren Gewinnen führt; die Tarifbegrenzung findet vielmehr für die Konstellationen Anwendung, in denen überdurchschnittlich hohe Gewinne erwirtschaftet wurden, sich also umgekehrt unternehmerische Risiken in der Regel nicht oder nur in geringem Umfang realisiert haben.

b) Soweit der Gesetzgeber mit der Privilegierung der Gewinneinkünfte dem Umstand Rechnung tragen wollte, dass für das Jahr 2008 eine umfassende Unternehmenssteuerreform geplant war, fehlt es an einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung für einen hinreichend bestimmten Förderungs- oder Lenkungszweck (aa). Deshalb kann offen bleiben, ob die Regelung gleichheitsgerecht ausgestaltet ist (bb). 73

aa) Nach Auffassung des Gesetzgebers wäre eine (vorübergehende) Anhebung des Spitzensteuersatzes auch für unternehmerische Einkünfte vor dem Hintergrund der für 2008 geplanten umfassenden Unternehmenssteuerreform das falsche Signal und zudem mit negativen ökonomischen Folgen verbunden gewesen. Mit der Unternehmenssteuerreform sollte eine Entlastung in anderer geeigneter Weise erfolgen (vgl. BTDrucks 16/1545, S. 8, 15; 16/1859, S. 1). Damit ist den Anforderungen an eine erkennbare gesetzgeberische Entscheidung für einen hinreichend konkreten Förderungs- und Lenkungszweck, die eine Ungleichbehandlung rechtfertigen könnte, nicht genügt. 74

(1) Das vom Gesetzgeber genannte Ziel hat keinen Niederschlag im Tatbestand von § 32c EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 gefunden. Warum Gewinneinkünfte wie geschehen privilegiert werden sollen, ergibt sich aus der Norm nicht. 75

Die Materialien (BTDrucks 16/1545, S. 8, 15) verweisen zwar auf die geplante Unternehmenssteuerreform, lassen aber ebenfalls offen, welches Ziel der Gesetzgeber damit verfolgen wollte. Aus ihnen lässt sich nur entnehmen, dass eine Entlastung unternehmerischer Einkünfte beabsichtigt war. Sie lassen weder erkennen, aus welchem Grund der Gesetzgeber eine Entlastung anstrebte, noch, welcher Art diese sein und welches Ausmaß sie haben sollte. 76

Details der im Rahmen der Unternehmenssteuerreform geplanten Entlastungsregelung waren zum damaligen Zeitpunkt noch nicht ausgearbeitet. Es gab weder einen Gesetzentwurf, der in den Bundestag eingebracht worden wäre, noch auch nur einen Regierungsentwurf, der vom Bundestag hätte stillschweigend in Bezug genommen werden können. 77

(2) Lediglich die Koalitionsvereinbarung vom 11. November 2005 zeigte bei Erlass des Steueränderungsgesetzes 2007 die Grundtendenz der geplanten Unternehmenssteuerreform auf. Dort hatten die Regierungsparteien unter der Überschrift „Staatsfinanzen nachhaltig konsolidieren – Steuersystem zukunftsorientiert reformieren“ ihre Absicht zum Ausdruck gebracht, das Steuerrecht zu vereinfachen und international wettbewerbsfähig zu gestalten und dafür vorrangig das Unternehmenssteuerrecht zu reformieren. Ihr erklärtes Ziel war es, die Steuerbasis in Deutschland zu sichern, Investitionsanreize zu setzen und so neue Arbeitsplätze zu schaffen sowie das wirtschaftliche Wachstum insgesamt zu beleben. Die Reform sollte neben den Körperschaften auch die Personenunternehmen erfassen, da deutsche Unternehmen zu mehr als 80% in dieser Rechtsform organisiert seien. Angestrebt war eine weitgehende Rechtsform- und Finanzierungsneutralität, die Einschränkung von Gestaltungsmöglichkeiten, die Verbesserung der Planungssicherheit für Unternehmen und öffentliche Haushalte sowie eine nachhaltige Sicherung der deutschen Steuerbasis. 78

Nicht geklärt war jedoch, wie die genannten Ziele erreicht werden sollten. Außer dem Hinweis auf Arbeiten auf der Ebene der Europäischen Union zur Schaffung einer einheitlichen konsolidierten Bemessungsgrundlage und zur Verstärkung der Regeln gegen unfairen Steuerwettbewerb sowie auf die Beibehaltung der Regeln zur Ist-Besteuerung kleinerer und mittlerer Unternehmen enthält die Koalitionsvereinbarung nur die Angaben, es solle eine Grundentscheidung zwischen synthetischer und dualer Einkommensbesteuerung getroffen und eine Neuregelung der Besteuerung von Kapitalerträgen und privaten Veräußerungsgewinnen realisiert werden. 79

Wie die Unternehmenssteuerreform im Detail konturiert sein sollte, war damit nicht festgelegt. Die Koalitionsvereinbarung erläutert zwar, warum der Gesetzgeber eine Entlastung unternehmerischer Einkünfte anstrebte. Sie lässt jedoch offen, welcher Art diese Entlastung sein und welches Ausmaß sie haben sollte. Schon deshalb scheidet sie zur näheren Konkretisierung eines mit dem Steueränderungsgesetz 2007 erkennbar verfolgten Förderungs- und Lenkungszwecks aus. 80

Es bedarf daher keiner Entscheidung, ob Koalitionsvereinbarungen zwischen politischen Parteien, die nicht unmittelbar und dergestalt in die staatliche Sphäre hineinwirken, dass sie als – auch in einem weit verstandenen Sinn – staatliches Handeln qualifiziert werden könnten (vgl. BVerfG, Beschluss der 2. Kammer des Zweiten Senats vom 6. Dezember 2013 - 2 BvQ 55/13 -, Rn. 7), für sich genommen überhaupt geeignet sind, die hinreichende Bestimmtheit einer gesetzgeberischen Entscheidung für Förderungs- oder Lenkungszwecke einer steuerlichen Maßnahme zu gewährleisten. Sie bedürfen gerade der Umsetzung durch die – regelmäßig in Fraktionen zusammengeschlossenen – Abgeordneten des Deutschen Bundestages, die als Vertreter des ganzen Volkes jedoch an Aufträge und Weisungen nicht gebunden und nur ihrem Gewissen unterworfen sind (Art. 38 Abs. 1 Satz 2 GG). 81

(3) Ebenso wenig ergibt sich eine erkennbare gesetzgeberische Entscheidung aus den vom Bundesministerium der Finanzen (unter Verweis auf K. Stein, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 34a EStG Rn. 7 <Januar 2010>) angeführten, im Zeitpunkt des Erlasses des Steueränderungsgesetzes 2007 bereits veröffentlichten Überlegungen in der Wissenschaft mit dem Ziel, die Bedingungen im internationalen Standortwettbewerb zu verbessern. Zwar lagen verschiedene Konzepte für eine möglichst rechtsformneutrale Besteuerung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften, etwa durch eine einheitliche Unternehmenssteuer oder eine Körperschaftsteuroption, vor. Es gibt jedoch keinen Hinweis darauf, dass sich der Gesetzgeber des Steueränderungsgesetzes 2007 einen dieser Vorschläge zu eigen machen wollte, zumal er in der Folge keines der Konzepte aufgegriffen hat. 82

(4) Nichts anderes gilt für das sogenannte Eckpunktepapier der Bundesregierung für eine Reform der Unternehmensbesteuerung vom 12. Juli 2006. 83

Der Beschluss des Bundeskabinetts zu den Eckpunkten der geplanten Unternehmenssteuerreform ist erst nach der Verabschiedung des Steueränderungsgesetzes 2007 durch den Beschluss des Bundestages vom 29. Juni 2006 (vgl. BT-Plenarprotokoll 16/43, S. 3997A) und die Zustimmung des Bundesrates am 7. Juli 2006 (vgl. BRDrucks 464/06 <Beschluss>) gefasst worden. 84

Im Übrigen ist auch dieser Beschluss in Bezug auf die Art einer steuerlichen Entlastung der im vorliegenden Zusammenhang maßgeblichen Personenunternehmen offen. Er beschränkt sich auf die Ankündigung, neben den Körperschaft- 85

ten, für die die Senkung der nominalen steuerlichen Gesamtbelastung auf knapp unter 30% vorgesehen war, würden auch die der Einkommensteuer unterliegenden Personenunternehmen von der Unternehmenssteuerreform profitieren; in der jeweiligen Belastungswirkung auf Inhaber- oder Anlegerebene werde es zu einer faktischen Rechtsformneutralität ohne komplizierten bürokratischen Aufwand kommen. Wie dies geschehen sollte, war jedoch auch danach ungeklärt. Es sollte geprüft werden, „ob eine Investitionsrücklage oder eine generelle Thesaurierungsbegünstigung in das Konzept der Unternehmenssteuerreform passt“. Entsprechend stellte der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung in seinem Jahresgutachten 2006/07 (S. 316 ff. <317, 327, 338>) fest, die Eckpunkte ließen zentrale Fragen der Unternehmenssteuerreform offen, eine Klärung der zahlreichen offenen Fragen und ungelösten Details zeichne sich momentan nicht ab. Die vom Bundesministerium der Finanzen präsentierten Lösungen wechselten in kurzen Abständen. Die Übertragung der den Kapitalgesellschaften gewährten Steuerentlastung auf Personenunternehmen sei offen.

(5) Vor diesem Hintergrund hat die Regelung von § 32c EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 eher den Charakter eines Moratoriums bis zur Entscheidung über eine Unternehmenssteuerreform als den einer gesetzgeberischen Entscheidung für die spezifische Förderung oder Lenkung von Personenunternehmen aus standortpolitischen Gründen. Dadurch unterscheidet sich die Norm von § 32c EStG in der Fassung des Standortsicherungsgesetzes, die ebenfalls eine besondere Tarifiermäßigung für näher bestimmte gewerbliche Einkünfte zum Gegenstand hatte. 86

Diese besondere Tarifiermäßigung diene zwar in erster Linie der Kompensation der Zusatzbelastung gewerblicher Einkünfte durch die Gewerbesteuer. Der Senat hat sie in seiner Entscheidung vom 21. Juni 2006 (BVerfGE 116, 164) allerdings auch insoweit für verfassungsgemäß erachtet, als sie gewerbliche Einkünfte unterhalb einer Kappungsgrenze von der Begünstigung ausnahm. Rechtfertigungsgrund war insoweit allein das gesetzgeberische Ziel, die Position des Wirtschaftsstandorts Deutschland im internationalen Wettbewerb zu verbessern (vgl. BVerfGE 116, 164 <194 ff.>). Anders als § 32c EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 war die Regelung aber in ein Gesamtpaket von Maßnahmen – wie die gleichzeitige Senkung des Körperschaftsteuertarifs und die Kompensation der Zusatzbelastung der gewerblichen Einkünfte durch die Gewerbesteuer – eingebettet, mit denen der Gesetzgeber bis zu einer weitergehenden Unternehmens- und insbesondere Gewerbesteuerreform zeitnah das Nötige und Mögliche 87

zur Standortsicherung leisten wollte (vgl. BVerfGE 116, 164 <196>). Der Gesetzgeber sah besonderen Handlungsbedarf nicht zuletzt vor dem Hintergrund einer mit der Vollendung des Europäischen Binnenmarktes seit dem 1. Januar 1993 zu erwartenden Zunahme des Wettbewerbs um grenzüberschreitende Investitionen sowie angesichts der Beobachtung, dass die Direktinvestitionen deutscher Unternehmen im Ausland stärker angestiegen waren als die Direktinvestitionen ausländischer Unternehmen im Inland (vgl. BVerfGE 116, 164 <192 f.>). Dem Standortsicherungsgesetz lag ein Gesamtkonzept wirtschaftspolitischer Förderungs- und Lenkungsziele zugrunde (vgl. BVerfGE 116, 164 <184>). Es ging bei den Regelungen des Standortsicherungsgesetzes insgesamt zentral darum, die Position des Wirtschaftsstandorts Deutschland im internationalen Wettbewerb zu verbessern (vgl. BVerfGE 116, 164 <191>). Die Tarifkappung in § 32c EStG in der Fassung des Standortsicherungsgesetzes mit der daraus folgenden Benachteiligung der niedrigeren gewerblichen Einkünfte unterhalb der Kappungsgrenze ließ sich in diesem Gesamtzusammenhang als eine von mehreren Maßnahmen zur Bewältigung einer akuten Problemlage charakterisieren (vgl. BVerfGE 116, 164 <195 f.>).

Bei dem Jahressteuergesetz 2007 handelt es sich dagegen um ein Gesetz, 88 mit dem der Gesetzgeber ausweislich des Gesetzentwurfs in erster Linie eine zügige und dauerhafte Konsolidierung der öffentlichen Haushalte anstrebte (vgl. BTDrucks 16/1859, S. 1; 16/1545, S. 8). Dieses Ziel stellte er zwar in Bezug auf Gewinneinkünfte zurück, um die geplante Unternehmenssteuerreform zur Entlastung auch der Personenunternehmen nicht im Vorfeld zu konterkarieren. Dadurch wurde das Jahressteuergesetz 2007 aber noch nicht zu einem Gesetzesvorhaben, mit dem der Gesetzgeber unmittelbar standort- oder arbeitsmarktpolitische Wirkungen erzielen oder verhindern wollte. Er verfolgte damit vielmehr unverändert den rein fiskalischen Zweck staatlicher Einnahmenerhöhung oder Haushaltskonsolidierung, der indes als Rechtfertigungsgrund für Ausnahmen von einer belastungsgleichen Ausgestaltung des steuerlichen Ausgangstatbestands nicht in Betracht kommt.

bb) Da es im Zusammenhang mit der Privilegierung der Gewinneinkünfte bereits an einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung für einen hinreichend bestimmten Förderungs- oder Lenkungsziel fehlt, kann offenbleiben, ob die Tarifbegrenzung durch § 32c EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 mit Blick auf eine Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen im internationalen Standortwettbewerb gleichheitsgerecht ausgestaltet ist. Sie nimmt neben gewerblichen Einkünften (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) auch Ein- 89

künfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) und Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG) von der Erhöhung des Spitzensteuersatzes auf 45% aus. Allerdings hat der Gesetzgeber anlässlich des Erlasses des Standortsicherungsgesetzes selbst festgestellt, dass die Bezieher nicht gewerblicher Einkünfte, wie zum Beispiel Freiberufler oder Landwirte, in der Regel keiner internationalen Standortkonkurrenz unterliegen (vgl. BTDrucks 12/4487, S. 25). Land- und Forstwirte im Sinne des § 13 EStG haben aufgrund des im Inland vorhandenen und zur Einkünfteerzielung eingesetzten Vermögens eine starke Bindung zum Inland. Gleiches gilt für Bezieher von Einkünften aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG) wegen der vielfach bei diesen Tätigkeiten vorhandenen Bindung an inländische Kunden sowie der berufstypischen Ausrichtung am nationalen Rechtsrahmen, insbesondere bei der großen Gruppe der Freiberufler wie etwa bei Ärzten, Rechtsanwälten, Notaren und Steuerberatern (vgl. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG). Es bedarf im vorliegenden Fall keiner Entscheidung, ob gleichwohl übergeordnete Gründe, die auch die Investitions- und Standortentscheidungen gewerblicher Unternehmen im internationalen Wettbewerb beeinflussen können, zur Rechtfertigung einer generellen Privilegierung von Gewinneinkünften in Betracht kommen.

D.

I.

1. Der Verstoß einer Norm gegen das Grundgesetz, die – wie hier – wegen ihres eindeutigen Wortlauts und des klar erkennbaren entgegenstehenden Willens des Gesetzgebers einer verfassungskonformen Auslegung nicht zugänglich ist (vgl. BVerfGE 18, 97 <111>; 54, 277 <299>; 71, 81 <105>; 98, 17 <45>; 130, 372 <398>), kann entweder zur Nichtigkeitsklärung (§ 82 Abs. 1 i.V.m. § 78 Satz 1, § 95 Abs. 3 BVerfGG) oder dazu führen, dass das Bundesverfassungsgericht die mit der Verfassungswidrigkeit gegebene Unvereinbarkeit der Norm mit dem Grundgesetz feststellt (vgl. § 31 Abs. 2, § 79 Abs. 1 BVerfGG). Eine Erklärung nur der Unvereinbarkeit ist insbesondere geboten, wenn der Gesetzgeber verschiedene Möglichkeiten hat, den Verfassungsverstoß zu beseitigen. Das ist regelmäßig bei der Verletzung des Gleichheitssatzes der Fall (vgl. BVerfGE 99, 280 <298>; 105, 73 <133>; 117, 1 <69>; 122, 210 <244 f.>; 126, 268 <284 f.>; 133, 377 <422 Rn. 104>; 145, 106 <166 Rn. 152>; stRspr).

90

Gemessen hieran kommt vorliegend nur eine Unvereinbarkeitserklärung in Betracht. Der Gesetzgeber ist, wie dargelegt (Rn. 48), weder aus Rechtsgründen noch aus offensichtlichen tatsächlichen Gründen daran gehindert, einen Gleichheitsverstoß für das Jahr 2007 durch Rückkehr zu einem einheitlichen Spitzensteuersatz von 42% für sämtliche Einkunftsarten zu beheben. Ihm steht bei einer gleichheitswidrigen Vorenthaltung einer Begünstigung aber ebenso die Möglichkeit offen, durch die Streichung der begünstigenden Norm einen verfassungsmäßigen Zustand herzustellen. Nicht mehr anfechtbare Entscheidungen, die auf einer für mit der Verfassung unvereinbar erklärten Norm beruhen, bleiben dabei grundsätzlich unberührt (vgl. BVerfGE 81, 363 <384>; 87, 153 <178>; 94, 241 <266 f.>). Der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, der durch eine bloße Unvereinbarkeitserklärung für die Beseitigung des verfassungswidrigen Zustandes erhalten werden soll, umfasst jedenfalls die Rechtsfolgen, die bei einer Nichtigkeit von Gesetzes wegen (§ 79 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG) eintreten würden (vgl. BVerfGE 115, 51 <65>). 91

2. Die Gründe, die zur Verfassungswidrigkeit von § 32c EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 und des Jahressteuergesetzes 2007 (i.V.m. § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG i.d.F. des StÄndG 2007 und des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008) führen, treffen auf § 32b Abs. 2 Satz 2 und 3 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 ebenso zu. Es handelt sich dabei um eine bloße Folgeänderung zu § 32c EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 für die Anwendung des Progressionsvorbehalts (vgl. Rn. 5). Gemäß § 78 Satz 2 BVerfGG (i.V.m. § 82 Abs. 1 BVerfGG) sind diese Regelungen daher im Interesse der Rechtsklarheit ebenfalls für mit dem Grundgesetz unvereinbar zu erklären. 92

II.

Der Gesetzgeber ist verpflichtet, den festgestellten Verfassungsverstoß bis zum 31. Dezember 2022 rückwirkend für das Veranlagungsjahr 2007 zu beseitigen. Diese Verpflichtung erfasst zumindest alle noch nicht bestandskräftigen Entscheidungen, die auf den für verfassungswidrig erklärten Vorschriften beruhen (vgl. BVerfGE 87, 153 <178>; 99, 280 <298>; 107, 27 <58>; 133, 377 <423 Rn. 108>; 145, 106 <169 Rn. 163>). Dass im Interesse verlässlicher Finanz- und Haushaltsplanung eine Ausnahme vom Grundsatz der Rückwirkung geboten sein könnte (vgl. BVerfGE 93, 121 <148>; 105, 73 <134>; 117, 1 <70>; 125, 175 <258>; 133, 377 <423 Rn. 109>; 145, 106 <169 Rn. 164>), ist nicht ersichtlich; 93

insbesondere wurde ein solches Interesse seitens des Bundesministeriums der Finanzen nicht geltend gemacht.

Bis zu einer Neuregelung dürfen Gerichte und Verwaltungsbehörden die Normen im Umfang der festgestellten Unvereinbarkeit nicht mehr anwenden, laufende Verfahren sind auszusetzen (BVerfGE 73, 40 <101>; 105, 73 <134>; 122, 210 <246>; 145, 106 <169 Rn. 163>). 94

König

Huber

Hermanns

Müller

Kessal-Wulf

Maidowski

Langenfeld

Wallrabenstein