

Verfassungswidrigkeit der sog. Reichensteuer 2007

5. März 2013

Das Finanzgericht Düsseldorf hält die sogenannte Reichensteuer im Veranlagungszeitraum 2007 für verfassungswidrig und hat die entsprechende Regelung des Einkommensteuergesetzes (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG i. V. m. § 32c EStG) nun dem Bundesverfassungsgericht zur Prüfung vorgelegt.

Im Streitfall bezog ein Arbeitnehmer im Jahr 2007 ein Gehalt von über 1,5 Mio. €. Das Finanzamt unterwarf die betreffenden Einkünfte dem für Einkommen über 250.000 € (Ledige) bzw. 500.000 € (Verheiratete) geltenden Spitzensteuersatz von 45 %. Dagegen wandte sich der Arbeitnehmer und machte eine Ungleichbehandlung geltend: Selbständige Unternehmer und Freiberufler, die gleich hohe Einkünfte erzielten, unterlägen nämlich nur dem Spitzensteuersatz von 42 %.

Diesem Argument ist das Finanzgericht Düsseldorf gefolgt: Die Tatsache, dass im Jahr 2007 Arbeitnehmer mit Lohn- und Gehaltseinkünften sowie Steuerpflichtige mit Miet- oder Zinseinkünften einem Steuersatz von 45 % unterworfen würden, andere Steuerpflichtige dagegen maximal 42 % zahlten, stelle eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung dar. Ein Rechtfertigungsgrund sei vom Gesetzgeber nicht angeführt worden.

Es wird die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts darüber eingeholt, ob § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG i. V. m. § 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 Nr. 1 bis 3 EStG beschränkte Tarifbegrenzung (Entlastungsbetrag nach § 32c EStG) eingeführt hat.

Entstehungsgeschichte des Gesetzes

Die inhaltsgleichen Gesetzentwürfe der Fraktionen der CDU/CSU und SPD¹ und der Bundesregierung² sahen „zur zügigen und dauerhaften Konsolidierung der öffentlichen Haushalte“ die Einführung eines „Zuschlags auf die Einkommensteuer für Spitzenverdiener ab einem zu versteuernden Einkommen von über 250.000 €/500.000 € (Ledige/zusammenveranlagte Ehegatten) mit einer bis zum Inkrafttreten der Unternehmenssteuerreform zum 1. Januar 2008 befristeten Ausnahme für Gewinneinkünfte“ vor³.

Durch die Regelung in § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG sollte der Spitzensteuersatz von bisher 42 % des zu versteuernden Einkommens zur Unterstützung der notwendigen Bemühungen zur Konsolidierung des Haushalts für besonders hohe private Einkommen von einem zu versteuernden Einkommen von 250.001 € an um 3 Prozentpunkte auf 45 % angehoben werden⁴. Die beabsichtigte Ausnahme für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG (Gewinneinkünfte) sollte durch einen Entlastungsbetrag im Rahmen eines neuen § 32c EStG gewährleistet werden. Die Bemessungsgrundlage für den Entlastungsbetrag von 3 % sollte in der Weise berechnet werden, dass zunächst der Anteil der Gewinneinkünfte an der Summe der Einkünfte ermittelt wird und dieser Anteilssatz dann auf den Teil des zu versteuernden Einkommens angewandt wird, der 250.000 € übersteigt⁴.

Die Befristung des Entlastungsbetrags bis zum Inkrafttreten der zum 1. Januar 2008 vorgesehenen Unternehmenssteuerreform sollte durch § 52 Abs. 44 EStG gewährleistet werden, wonach § 32c EStG letztmals für den Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden war.

Zur Begründung der Anhebung des Spitzensteuersatzes auf 45 % unter gleichzeitiger Verschonung der Gewinneinkünfte wird in der Gesetzesbegründung ausgeführt:

„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 31.12.2007 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“⁵.

„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“⁴.

Im Rahmen einer öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags⁶ ist von Sachverständigen auf die ihrer Ansicht nach gegebene Verfassungswidrigkeit der Herausnahme der Gewinneinkünfte aus der Anhebung des Spitzensteuersatzes hingewiesen worden⁷.

Mit Beschlussempfehlung vom 29.06.2006⁸ folgte der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags diesen Bedenken nicht. Er schlug lediglich vor, § 32c Abs. 1 EStG des Entwurfs dahingehend zu ergänzen, dass der nach dem Verhältnis der Gewinneinkünfte zur Summe der Einkünfte bemessene Anteilssatz – zur Vermeidung unsystematischer Ergebnisse – höchstens 100 % betragen dürfe und dass nach §§ 34, 34b EStG ermäßigt besteuerte Einkünfte nicht als Gewinneinkünfte im Sinne der Tarifbegrenzung gelten. Diese Ergänzung beruhte auf einer Anregung des Bundesrates, der in seiner Stellungnahme zum Entwurf des Steueränderungsgesetzes 2007 darauf hingewiesen hatte, es könne andernfalls in Fällen des Zusammentreffens mit tarifiermäßig zu steuernden Einkünften nach §§ 34, 34b EStG dazu kommen, dass ein Entlastungsbetrag nach § 32c EStG auch bei Nichtübersteigen der 42 %-Grenze gewährt werde⁹.

Mit Steueränderungsgesetz 2007 vom 19. Juli 2006¹⁰ wurden § 32a EStG und § 32c EStG entsprechend der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses geändert bzw. neu gefasst. Noch vor seinem Inkrafttreten zum 01. Januar 2007 wurde § 32c EStG durch das Jahressteuergesetz 2007 vom 13.12.2006¹¹ durch Anfügung eines weiteren Absatzes geändert, um – im Zusammenwirken mit § 32b Abs. 2 Satz 2 und 3 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 – unsystematische Ergebnisse bei dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünften zu vermeiden¹².

Für den Veranlagungszeitraum 2007 galt § 32c EStG somit in folgendem Wortlaut:

- (1) Sind 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. Dieser Anteil bemisst sich nach dem Verhältnis der Gewinneinkünfte zur Summe der Einkünfte. Er beträgt höchstens 100 Prozent. Einkünfte, die nach den §§ 34, 34b ermäßigt besteuert werden, gelten nicht als Gewinneinkünfte im Sinne der Sätze 1 und 2.
- (2) Zur 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. Der Entlastungsbetrag beträgt 3 Prozent dieses Betrags. Der Entlastungsbetrag ist auf den nächsten vollen Euro-Betrag aufzurunden.
- (3) Bei 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. Die Ehegatten sind bei der Verhältnisrechnung nach Absatz 1 Satz 2 gemeinsam als Steuerpflichtiger zu behandeln. Satz 1 gilt entsprechend bei Steuerpflichtigen, deren Einkommensteuer nach § 32a Abs. 6 zu ermitteln ist.
- (4) Die Absätze 1 bis 3 sind nicht anzuwenden, wenn der Steuersatz nach § 32b zu ermitteln ist.

Rechtsentwicklung einkunftsartspezifischer Sondertarife im Einkommensteuergesetz

Bereits für die Veranlagungszeiträume 1994 bis 2000 sah § 32c EStG in der Fassung des Standortsicherungsgesetzes vom 13.09.1993¹³ und des Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetzes vom 21.12.1993¹⁴ – im Folgenden: § 32c a.F. – einen nach Einkunftsarten differenzierenden Tarifverlauf vor. Der in § 32c EStG a. F. geregelte Entlastungsbetrag für gewerbliche Einkünfte bewirkte – als Kompensation der Belastung durch die Gewerbesteuer – eine Grenzbelastung von 47 % für die begünstigten gewerblichen Einkünfte, während es bei den nicht begünstigten Einkünften zu Grenzbelastungen von bis zu 53 % kam. § 32c EStG a.F. war verfassungsgemäß¹⁵. Durch das Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000¹⁶ wurde § 32c a.F. aufgehoben. Als Ausgleich der Zusatzbelastung gewerblicher Einkünfte durch die Gewerbesteuer diente nunmehr die in § 35 EStG geregelte Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Nach dem Auslaufen der vorliegend streitigen, auf den Veranlagungszeitraum 2007 beschränkten Regelung in § 32c EStG 2007 und der Rückkehr zu einem für sämtliche Einkunftsarten einheitlichen Verlauf des Einkommensteuertarifs im Veranlagungszeitraum 2008 führte die Einführung der Abgeltungssteuer für Kapitaleinkünfte durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 vom 14.08.2007¹⁷ mit Wirkung zum 01. Januar 2009 erneut zu unterschiedlichen Tarifverläufen für verschiedene Arten von Einkünften. Als Ausnahme von dem in § 32a EStG 2009 geregelten progressiven Tarifverlauf mit Steuersätzen zwischen 14 % und 45 % wurde für die betroffenen Einkünfte aus Kapitalvermögen in § 32d EStG ein gesonderter linearer Steuertarif von 25 % festgelegt¹⁸.

Anwendung des § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG 2007 i. V. m. § 32c EStG 2007

Nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5, Satz 5 EStG 2007 beträgt die tarifliche Einkommensteuer vorbehaltlich der §§ 32b, 34, 34b und 34c EStG jeweils in Euro für zu versteuernde Einkommen von 250.001 Euro an: $0,45 \cdot x - 15.414$, wobei „x“ das auf einen vollen Euro-Betrag abgerundete zu versteuernde Einkommen ist. Bei zusammen zur Einkommensteuer

veranlagten Ehegatten beträgt die tarifliche Einkommensteuer das Zweifache des Steuerbetrags, der sich für die Hälfte ihres gemeinsam zu versteuernden Einkommens ergibt (§ 32a Abs. 2 EStG 2007).

Eine verfassungskonforme Auslegung der Regelungen in § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG 2007 und § 32c EStG 2007 dahingehend, dass die ab einem zu versteuernden Einkommen von über 250.000.- € (Grundtarif) bzw. über 500.000.- € (Splittingtarif) unterschiedlichen Tarifverläufe für Bezieher von Gewinneinkünften einerseits und für Bezieher von Überschusseinkünften andererseits beseitigt werden, ist nicht möglich.

Lässt eine Norm unter Berücksichtigung von Wortlaut, Entstehungsgeschichte, Zweck und Gesetzeszusammenhang mehrere Deutungen zu, von denen nur eine zu einem verfassungsgemäßen Ergebnis führt, ist diejenige Auslegung geboten, die mit dem GG in Einklang steht¹⁹. Das Bemühen um eine verfassungskonforme Auslegung mit dem Ziel, einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG zu vermeiden, findet aber dort seine Grenzen, wo einem bereits nach dem Wortlaut, aber jedenfalls nach dem gesetzgeberischen Willen eindeutigen Gesetz eine davon abweichende Bedeutung verliehen beziehungsweise das gesetzgeberische Ziel in einem wesentlichen Punkt verfehlt oder verfälscht würde. Eine solche Auslegung, mit der an die Stelle der Gesetzesvorschrift inhaltlich eine andere gesetzt oder mit der ein Regelungsinhalt erstmals geschaffen wird, ist grundsätzlich nicht zulässig²⁰.

Eine verfassungskonforme Auslegung scheitert im Streitfall neben dem eindeutigen Wortlaut des § 32c EStG 2007, der die Anwendung des dort geregelten Sondertarifs (Tarifbegrenzung) ausdrücklich auf „Einkünfte im Sinne des § 2 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 (Gewinneinkünfte)“ beschränkt, an dem klaren gesetzgeberischen Willen, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG von der Erhöhung des Spitzensteuersatzes um 3 Prozentpunkte auszunehmen, weil die Gewinneinkünfte mit einem spezifisch unternehmerischen Risiko behaftet seien²¹.

Ein Verfassungsverstoß kann vorliegend auch nicht durch einen Billigkeitserlass nach § 163 AO vermieden werden, da die gesetzlichen Voraussetzungen für eine abweichende Festsetzung im Wege einer Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO nicht vorliegen.

Eine sachliche Unbilligkeit i. S. des § 163 AO liegt vor, wenn die Festsetzung der Steuer zwar äußerlich dem Gesetz entspricht, aber den Wertungen des Gesetzgebers im konkreten Fall derart zuwider läuft, dass die Festsetzung der Steuer unbillig erscheint, wenn also nach dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers angenommen werden kann, dass die Besteuerung nach dem Gesetz zu einem vom Gesetzgeber offensichtlich nicht gewollten Ergebnis führt²². Eine Billigkeitsentscheidung darf nicht dazu führen, die generelle Geltungsanordnung des den Steueranspruch begründenden Gesetzes zu unterlaufen. Sie darf nicht die Wertung des Gesetzes durchbrechen oder korrigieren, sondern nur einem ungewollten Überhang des gesetzlichen Steuertatbestandes abhelfen²³.

Wie bereits ausgeführt, entsprach es dem klaren gesetzgeberischen Willen, im Rahmen des Steueränderungsgesetzes 2007 den Spitzensteuersatz auf 45 % zu erhöhen und nur die Gewinneinkünfte von dieser Erhöhung um 3 Prozentpunkte auszunehmen. Eine Billigkeitsmaßnahme dergestalt, dass auch die Überschusseinkünfte an der Tarifbegrenzung des § 32c EStG 2007 teilhaben, würde diese gesetzgeberische Wertung durchbrechen und ist deshalb ausgeschlossen.

Verfassungsrechtliche Beurteilung durch das Finanzgericht Düsseldorf

Der in Art. 3 Abs. 1 GG normierte allgemeine Gleichheitssatz gebietet, alle Menschen vor dem Gesetz gleich zu behandeln. Der Gesetzgeber muss wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich behandeln. Der Gleichheitssatz gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen. Verboten ist auch ein gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss, bei dem eine Begünstigung einem Personenkreis gewährt, einem anderen Personenkreis aber vorenthalten wird, ohne dass sich ausreichende Gründe für die gesetzliche Differenzierung finden lassen. Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen. Eine Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG liegt vor, wenn eine Gruppe von Normadressaten oder Normbetroffenen im Vergleich zu einer anderen Gruppe unterschiedlich behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die unterschiedliche Behandlung rechtfertigen können. 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 bestimmen²⁴.

Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird insbesondere im Bereich des Einkommensteuerrechts vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit. Danach muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedrigerer Einkommen angemessen sein muss²⁵.

Dabei muss eine gesetzliche Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne von Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes²⁶. Als besondere sachliche Gründe für Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen hat das BVerfG in seiner Rechtsprechung vor allem außerfiskalische Förderungs- und Lenkungszwecke sowie Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse anerkannt, nicht jedoch den rein fiskalischen Zweck staatlicher Einnahmenerhöhung²⁷.

Wählt der Gesetzgeber für alle Einkunftsarten einen einheitlichen Tarifverlauf, so liegt dessen konkrete Ausgestaltung grundsätzlich in seinem Entscheidungsspielraum. Verfassungsrechtliche Grenzen der Ausgestaltung ergeben sich aus dem Gebot vertikaler Steuergerechtigkeit (Art. 3 Abs. 1 GG) und dem Verbot übermäßiger Steuerbelastung (Art. 14 GG), ohne dass die Verfassung einen konkreten Tarifverlauf vorgibt. Auch die Entscheidung für einen linear oder progressiv ausgestalteten Einkommensteuertarif unterliegt grundsätzlich dem Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers. Entscheidet sich der Gesetzgeber für einen progressiven Tarifverlauf, ist es grundsätzlich nicht zu beanstanden, hohe Einkommen auch hoch zu belasten, 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 macht²⁸. Nach diesen Grundsätzen begegnet ein Spitzensteuersatz von 45 % ab einem zu versteuernden Einkommen von über 250.000.- € (Grundtarif) bzw. über 500.000.- € (Splittingtarif) für sich genommen, d. h. wenn er einheitlich für alle Einkunftsarten gilt, keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Den Spitzensteuersatz im Streitjahr für alle Einkommensteuerpflichtigen von 42 % auf 45 % zu erhöhen, hätte innerhalb des Spielraums des Gesetzgebers bei der Ausgestaltung des Tarifs gelegen. Eine Verletzung des Übermaßverbotes und damit eine Verletzung der Eigentumsgarantie kann nicht festgestellt werden.

§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG 2007 i. V. m. § 32c EStG 2007 verstoßen aber nach der Überzeugung des Senats dadurch gegen Art. 3 Abs. 1 GG, dass diese Regelungen in ihrem Zusammenspiel bewirken, dass die Anhebung des Spitzensteuersatzes auf 45 % im Veranlagungszeitraum 2007 nur die Überschusseinkünfte betrifft, während die Gewinneinkünfte hiervon ausgenommen werden.

Nach der Rechtsprechung des BVerfG besteht für den Gesetzgeber zwar kein uneingeschränktes verfassungsrechtliches Gebot, einen einheitlichen Verlauf des Einkommensteuertarifs für sämtliche Arten von Einkünften vorzusehen. Gleichwohl muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden, dass Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch besteuert werden – sog. horizontale Steuergerechtigkeit –²⁹. Entscheidet sich der Gesetzgeber dafür, für verschiedene Arten von Einkünften unterschiedliche Tarifverläufe vorzusehen, obwohl die Einkünfte nach der gesetzgeberischen Ausgangsentscheidung die gleiche Leistungsfähigkeit repräsentieren – sog. Schedulesbesteuerung –, muss diese Ungleichbehandlung besonderen Rechtfertigungsanforderungen genügen. Allein der Umstand, dass das Einkommensteuergesetz in verfassungsrechtlich zulässiger Weise steuersystematisch mehrere Einkunftsarten unterscheidet und an diese Unterscheidung auch unterschiedliche Regelungen knüpft, kann für sich allein eine Ungleichbehandlung durch unterschiedliche Tarifverläufe nicht rechtfertigen. Speziell zu dem Bereich des Belastungsvergleichs im Verhältnis unterschiedlicher Einkunftsarten zueinander ist geklärt, dass die systematische Unterscheidung der Einkunftsarten durch den Gesetzgeber allein keinen hinreichenden Rechtfertigungsgrund darstellt³⁰. Vielmehr müssen unterschiedliche Tarifverläufe – wenn auch in typisierender und generalisierender Weise – durch besondere sachliche Gründe gerechtfertigt werden; es gelten keine geringeren Rechtfertigungsanforderungen als für Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzip³¹. Im Beschluss vom 21. Juni 2006¹⁵ hat das Bundesverfassungsgericht die für die Veranlagungszeiträume 1994 bis 2000 geltende, auf gewerbliche Einkünfte beschränkte Tarifbegrenzung in § 32c EStG a.F. als verfassungsgemäß erachtet und insbesondere die Kompensation von Zusatzbelastungen durch die Gewerbesteuer als Rechtfertigungsgrund für die einkommensteuerrechtliche Begünstigung gewerblicher Einkünfte gegenüber anderen Einkünften anerkannt. Sachliche Rechtfertigungsgründe für eine unterschiedliche Besteuerung verschiedener Einkunftsarten können sich auch aus spezifischen Charakteristika einzelner Einkunftsarten ergeben. So ist es nach der Rechtsprechung des BVerfG bei der Einkunftsart „Kapitalvermögen“ verfassungsrechtlich unbedenklich, die Geldwertabhängigkeit und damit die gesteigerte Inflationsanfälligkeit dieser Einkunftsart sowie die Kapitalbildung als Quelle der Altersversorgung oder als sonstige existenzsichernde Versorgungsgrundlage bei der Besteuerung besonders zu berücksichtigen und – wie inzwischen durch die Einführung der Abgeltungssteuer durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 vom 14.08.2007¹⁷ mit Wirkung zum 01. Januar 2009 geschehen – die Kapitaleinkünfte einer definitiven Quellensteuer mit einem linearen Steuersatz zu unterwerfen³².

Der Sondertarif des § 32c EStG 2007 für Gewinneinkünfte führt zu einer rechtfertigungsbedürftigen Benachteiligung der Bezieher von Überschusseinkünften, die insoweit nicht von diesem Sondertarif erfasst werden. Die Tarifbegrenzung des § 32c EStG ist so ausgestaltet, dass die im zu versteuernden Einkommen enthaltenen Gewinneinkünfte privilegiert werden, wenn das zu versteuernde Einkommen die Schwelle für den Grenzsteuersatz von 42 % – d. h. im Streitjahr 2007 die Summe von 250.000.- € (Grundtarif) bzw. 500.000.- € (Splittingtarif) – überschreitet. Die Privilegierung erfolgt in der Weise, dass die in dem die Summe von 250.000.- € (Grundtarif) bzw. 500.000.- € (Splittingtarif) übersteigenden zu versteuernden Einkommen anteilig enthaltenen Gewinneinkünfte mit lediglich 42 % belastet werden. Benachteiligt sind demnach die in dem die Summe von 250.000.- € (Grundtarif) bzw. 500.000.- € (Splittingtarif) übersteigenden zu versteuernden Einkommen anteilig enthaltenen Überschusseinkünfte, die mit 45 % belastet werden.

Ein tragfähiger sachlicher Rechtfertigungsgrund für diese Privilegierung der Gewinneinkünfte gegenüber den Überschusseinkünften fehlt, so dass die Ungleichbehandlung Art. 3 Abs. 1 GG verletzt.

Die Ungleichbehandlung lässt sich nicht mit dem Argument rechtfertigen, das Erfordernis einer zügigen und dauerhaften Konsolidierung der öffentlichen Haushalte erfordere unter Berücksichtigung des Umstands, dass starke Schultern mehr tragen können als schwache, eine höhere steuerliche Belastung von Spitzenverdienern. Das finanzpolitische Ziel, durch die Erhöhung des Spitzensteuersatzes höhere Steuereinnahmen zu generieren und dadurch zur Haushaltskonsolidierung beizutragen, ist nicht geeignet, eine ungleiche steuerliche Belastung der Überschusseinkünfte einerseits und der Gewinneinkünfte andererseits zu rechtfertigen. Der Finanzbedarf des Staates oder eine knappe Haushaltslage reichen für sich allein nicht aus, um ungleiche Belastungen durch konkretisierende Ausgestaltung der steuerrechtlichen Grundentscheidungen zu rechtfertigen. Auch wenn der Staat aus Gründen der Haushaltskonsolidierung auf Einsparmaßnahmen bzw. auf eine Erhöhung seiner Einnahmen angewiesen ist, entbindet ihn das nicht von der Verpflichtung, die den Bürgern zusätzlich aufzuerlegenden Lasten gleichheitsgerecht zu verteilen³³.

Mit der nur für Gewinneinkünfte und nicht für Überschusseinkünfte geltenden Tarifbegrenzung in § 32c EStG 2007 knüpft der Gesetzgeber an den in § 2 Abs. 2 EStG angelegten Dualismus der Einkünfteermittlung als systemprägendes Merkmal der Einkommensbesteuerung an. Die Unterschiede in der Methode der Ermittlung der Einkünfte sind jedoch ebenfalls nicht geeignet, die Gewinneinkünfte auf der Ebene des Steuertarifs gegenüber den Überschusseinkünften zu privilegieren. Denn trotz der unterschiedlichen Einkünfteermittlungsmethoden geht das Einkommensteuergesetz insoweit von einer Gleichwertigkeit dieser Methoden aus, d. h. bei identischer Höhe der Einkünfte geht der Gesetzgeber von insoweit gleicher Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen aus, unabhängig davon, ob und in welchem Verhältnis der Steuerpflichtige Gewinn- oder Überschusseinkünfte erzielt. Diese auch verfassungsrechtlich zu berücksichtigende Grundentscheidung des Gesetzgebers kommt insbesondere in der in § 2 Abs. 3 EStG normierten Summenbildung zum Ausdruck, wonach im Grundsatz die positiven und negativen Ergebnisse aller Einkunftsarten in einer Summe zusammenzufassen sind und die Ausgangsgröße für das zu versteuernde Einkommen bilden³⁴, auf welches – auch nach dem EStG 2007 – bei Beträgen von bis zu 250.000.- € (Grundtarif) bzw. 500.000.- € (Splittingtarif) ein einheitlicher Steuertarif angewendet wird. Angesichts dieser Grundentscheidung für eine Gleichwertigkeit der beiden Einkünfteermittlungsmethoden stellt die Methode der Einkünfteermittlung für sich genommen kein sachliches Differenzierungskriterium für eine Ungleichbehandlung auf der Tarifebene für 250.000.- € (Grundtarif) bzw. 500.000.- € (Splittingtarif) übersteigende zu versteuernde Einkommen dar. Im Übrigen bestätigt auch der Umstand, dass der Gesetzgeber die Anwendung der Tarifbegrenzung in § 32c EStG 2007 nur auf den Veranlagungszeitraum 2007 beschränkt hat und im Veranlagungszeitraum 2008 wieder zu einem einheitlichen Verlauf des Einkommensteuertarifs für Gewinn- und Überschusseinkünfte zurückgekehrt ist, dass mit der Regelung in § 32c EStG 2007 keine grundsätzliche Abkehr von der Grundentscheidung für eine Gleichwertigkeit der beiden Einkünfteermittlungsmethoden beabsichtigt war. Eine Abkehr von der Grundentscheidung für eine Gleichwertigkeit der beiden in § 2 Abs. 2 EStG geregelten Einkünfteermittlungsmethoden kann auch nicht in der Einführung der Abgeltungssteuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen ab dem Veranlagungszeitraum 2009 gesehen werden. Denn die Einführung des linearen Steuersatzes von 25 % in § 32d EStG 2009 ging einher mit einer geänderten Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen durch die Pauschalierung der Werbungskosten auf 801 € und den Ausschluss des Abzugs der tatsächlichen Werbungskosten in § 20 Abs. 9 EStG 2009³⁵.

Soweit die Gesetzesbegründung die Herausnahme der Gewinneinkünfte aus der Erhöhung des Steuersatzes auf 45 % damit begründet, dass die Gewinneinkünfte „mit einem spezifisch unternehmerischen Risiko behaftet“ seien⁴, ist diese Begründung nicht geeignet, die Privilegierung der Gewinneinkünfte gegenüber den Überschusseinkünften zu rechtfertigen. Im Beschluss vom 21. Juni 2006¹⁵ hat das Bundesverfassungsgericht das „spezifische Unternehmerrisiko des Gewerbetreibenden“ nicht als Rechtfertigung für die auf gewerbliche Einkünfte beschränkte Tarifbegrenzung in § 32c EStG a.F. angesehen und hierzu ausgeführt, das spezifische Unternehmerrisiko des Gewerbetreibenden biete keine Anhaltspunkte für die Annahme, die Erwirtschaftung gleicher Zahlungsfähigkeit sei Ausdruck einer geringeren Leistungsfähigkeit. Risiken bei der Einkünfterzielung könnten gleichermaßen bei allen Einkunftsarten entstehen, etwa bei den übrigen Gewinneinkünften, aber auch bei Kapital- oder Vermietungseinkünften und – aufgrund unsicherer Arbeitsmarktlage – selbst bei Lohneinkünften. Das Finanzgericht Düsseldorf versteht diese Ausführungen, die nicht nur auf vergleichbare Risiken bei den anderen Gewinneinkünften (Land- und Forstwirtschaft, selbständige Arbeit), sondern ausdrücklich auch auf die Risiken bei Überschusseinkünften in Gestalt von Kapital-, Vermietungs- und Lohneinkünften verweisen, dahingehend, dass der Hinweis auf ein spezifisches Unternehmerrisiko – dem im Übrigen auch spezifische unternehmerische Chancen gegenüberstehen³⁶ – nicht nur nicht geeignet ist, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb beim Tarifverlauf gegenüber anderen Einkunftsarten zu privilegieren, sondern gleichermaßen nicht dazu geeignet ist, eine nur für Gewinneinkünfte geltende Tarifbegrenzung gleichheitsrechtlich zu rechtfertigen³⁷. Zutreffend verweist Söhn³⁸ darauf, dass das Einkommensteuerrecht generell nicht berücksichtigt, ob und in welcher Form oder in welchem Umfang eine der Einkommensbesteuerung unterliegende Tätigkeit mit einem Risiko behaftet sei. Erst wenn sich ein Erwerbsrisiko in der Weise realisiert, dass Gewinne sich verringern oder auch Verluste entstehen, trägt das Einkommensteuerrecht der darin zum Ausdruck kommenden geringeren Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen durch eine entsprechend niedrigere Besteuerung bzw. die Möglichkeit des Verlustausgleichs (§ 2 Abs. 3 EStG) und des Verlustabzugs (§ 10d EStG) Rechnung³⁹. Schließlich ist auch nicht nachvollziehbar, aus welchen Gründen der Gesetzgeber das von ihm herangezogene „spezifisch unternehmerische Risiko“ der Gewinneinkünfte nur bei Steuerpflichtigen mit einem zu versteuernden Einkommen von mehr als 250.000.- € (Grundtarif) bzw. 500.000.- € (Splittingtarif) mit einem gesonderten Tarifverlauf begünstigen will. Die Begünstigung der Gewinneinkünfte gegenüber den Überschusseinkünften trifft damit tendenziell eher Steuerpflichtige, die erfolgreich unternehmerische Chancen wahrgenommen, als solche, bei denen sich unternehmerische Risiken realisiert haben.

Als weitere Begründung für die Privilegierung der Gewinneinkünfte wird in der Gesetzesbegründung ausgeführt, dass eine Anhebung des Spitzensteuersatzes auch für unternehmerische Einkünfte in 2007 im Hinblick auf die für 2008 geplante Reform der Unternehmensbesteuerung „das falsche Signal“ und zudem „mit negativen ökonomischen Folgen verbunden“ sei⁴⁰. Nach Auffassung des Finanzgerichts Düsseldorf ist auch diese Begründung nicht geeignet, die durch den Sondertarif des § 32c EStG 2007 erfolgte Benachteiligung der Überschusseinkünfte gegenüber den Gewinneinkünften gleichheitsrechtlich zu rechtfertigen.

Der Gesetzgeber ist im Bereich des Steuerrechts allerdings nicht daran gehindert, außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls zu verfolgen. 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 die Sonderbelastung eines unerwünschten Verhaltens oder durch die steuerliche Verschonung eines erwünschten Verhaltens ein finanzwirtschaftliches Motiv, sich für ein bestimmtes Tun oder Unterlassen zu entscheiden. Führt ein Steuergesetz zu einer steuerlichen Verschonung, die einer gleichmäßigen Belastung der jeweiligen Steuergegenstände innerhalb einer Steuerart widerspricht, so kann eine solche Steuerentlastung vor dem Gleichheitssatz gerechtfertigt sein, wenn der Gesetzgeber das Verhalten des Steuerpflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls fördern oder lenken will⁴¹.

Förderungs- und Lenkungsziele sind jedoch nur dann geeignet, rechtfertigende Gründe für ungleiche steuerliche Belastungen oder Entlastungen zu liefern, wenn sie von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen werden⁴².

Vorliegend fehlt es nach der Überzeugung des Senats an einer für eine rechtfertigende Wirkung von steuerrechtlichen Förderungs- und Lenkungszwecken erforderlichen erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung⁴³.

Aus dem Umstand, dass der Gesetzgeber die Anwendung der Tarifbegrenzung für Gewinneinkünfte in § 32c EStG 2007 durch die Regelung in § 52 Abs. 44 EStG 2007 nur auf den Veranlagungszeitraum 2007 beschränkt hat und im Veranlagungszeitraum 2008 – im Zusammenhang mit dem Inkrafttreten des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 – wieder zu einem einheitlichen Verlauf des Einkommensteuertarifs für Gewinn- und Überschusseinkünfte zurückgekehrt ist (mit einem nun für alle Einkünfte gültigen erhöhten Spitzensteuersatz von 45 %), ergibt sich, dass es sich bei der Regelung in § 32c EStG 2007 um eine Übergangsregelung handelt. Der bloß vorläufige Charakter des § 32c EStG als Übergangsregelung bis zu der für 2008 geplanten Unternehmenssteuerreform wird auch in der Gesetzesbegründung mehrfach hervorgehoben⁴⁴. Auch eine solche – auch nur auf ein Jahr begrenzte – Übergangsregelung bedarf indes gleichheitsrechtlicher Rechtfertigung⁴⁵. Mit den Regelungen in § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG 2007, § 32c EStG 2007 hat der Gesetzgeber – beschränkt auf den Veranlagungszeitraum 2007 – bewusst das Prinzip der synthetischen Einkommensteuer und der Gleichwertigkeit beider Einkünfteermittlungsmethoden durchbrochen. Insoweit hätte nach der Überzeugung des Senats in den Gesetzesmaterialien hinreichend klar und nachvollziehbar zum Ausdruck gebracht werden müssen, welche Förderungs- und Lenkungsziele der Gesetzgeber mit der Herausnahme der Gewinneinkünfte aus der Erhöhung des Spitzensteuersatzes verfolgt. Zwar hat der Gesetzgeber hinsichtlich der wirtschaftspolitischen Diagnose und Prognose sowie bei der Wahl sachgerechter Mittel, insbesondere auch bei der Antwort auf die Frage, wie der Kreis der Begünstigten und der Benachteiligten sachgerecht abzugrenzen ist, einen weiten Beurteilungs- und Gestaltungsspielraum⁴⁶. Korrelat dieses weiten Beurteilungs- und Gestaltungsspielraums und angesichts der Grundrechtsrelevanz unverzichtbar ist aber die Notwendigkeit, die mit einer Ungleichbehandlung verfolgten Ziele im Gesetz selbst oder in den Gesetzesmaterialien hinreichend deutlich zum Ausdruck zu bringen. Diesen Anforderungen genügt die Gesetzesbegründung nicht, soweit darin lediglich ausgeführt wird, die Anhebung des Spitzensteuersatzes auch für unternehmerische Einkünfte sei vor dem Hintergrund der für 2008 geplanten umfassenden Unternehmenssteuerreform „das falsche Signal“ und „mit negativen ökonomischen Folgen verbunden“. Welches „Signal“ von einer Anhebung des Spitzensteuersatzes auch für Gewinneinkünfte ausgeht und insbesondere welche negativen ökonomischen Folgen der Gesetzgeber befürchtet, wird nicht weiter dargelegt. Insoweit erschöpft sich die Gesetzesbegründung in sehr vagen und mehr oder weniger floskelhaften Formulierungen, die keine die Ungleichbehandlung rechtfertigende gesetzgeberische Entscheidung deutlich werden lassen⁴⁷. Der allgemeine Umstand, dass Steuersatzerhöhungen für Gewinneinkünfte – insbesondere für gewerbliche Einkünfte – im Rahmen des internationalen Standortwettbewerbs tendenziell immer eher nachteilige Wirkungen entfalten, kann vorliegend bereits deshalb nicht als Rechtfertigung der Tarifbegrenzung für Gewinneinkünfte dienen, da der Gesichtspunkt der Standortsicherung in den Gesetzesmaterialien nicht zum Ausdruck kommt.

Zu berücksichtigen ist auch, dass der Gesetzgeber durch die Regelungen in § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG 2007, § 32c EStG 2007 – ungeachtet der Gesetzestchnik – erreichen wollte, dass für Überschusseinkünfte ab einem zu versteuernden Einkommen von über 250.000.- € (Grundtarif) bzw. über 500.000.- € (Splittingtarif) im Vergleich zum Vorjahr eine Tarifierhöhung eintritt, während für Gewinneinkünfte der im Veranlagungszeitraum 2006 geltende Tarif im Wesentlichen beibehalten wird. Die Tarifierhöhung für Überschusseinkünfte wird dabei mit der Notwendigkeit der Haushaltskonsolidierung begründet. Das Kernziel des Steueränderungsgesetzes 2007 bestand somit nach der Gesetzesbegründung nicht in einer außerfiskalisch motivierten Förderung oder Lenkung, 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 dienen“⁴⁷. Gemessen an dieser gesetzgeberischen Absicht entsprechen § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG 2007, § 32c EStG 2007 nicht den gleichheitsrechtlichen Anforderungen. Das – legitime – Ziel staatlicher Einnahmeerhöhung zur Haushaltssanierung ist nicht geeignet, Steuerpflichtige mit gleicher Leistungsfähigkeit ungleich hoch zu besteuern; ist der

Staat aufgrund der Haushaltslage auf höhere Einnahmen angewiesen, muss er die zusätzlichen Belastungen gleichheitsgerecht verteilen. Die Privilegierung der Gewinneinkünfte gegenüber den Überschusseinkünften steht hierzu im Widerspruch und ist 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.

Der Gesetzesbegründung ist zu entnehmen, dass der Gesetzgeber die Erhöhung des Spitzensteuersatzes für Gewinneinkünfte mit dem Inkrafttreten der für 2008 geplanten Unternehmenssteuerreform verknüpfen wollte (und dies auch verwirklicht hat), um die durch die Erhöhung des Spitzensteuersatzes eintretenden Belastungswirkungen mit steuerlichen Entlastungen „in anderer geeigneter Weise“ zu verbinden⁴⁴. Es ist durchaus nachvollziehbar, dass es dem Steuergesetzgeber politisch sinnvoll erschien, die von ihm geplanten Steuerrechtsänderungen für Bezieher von Gewinneinkünften mit sowohl belastenden als auch entlastenden Wirkungen zeitlich miteinander zu verknüpfen und nicht zunächst einseitig lediglich die belastenden Wirkungen eintreten zu lassen. Diese für sich genommen nachvollziehbare Erwägung ist allerdings kein besonderer sachlicher Grund für eine Privilegierung der Gewinneinkünfte gegenüber den Überschusseinkünften beim Tarifverlauf. Möchte der Gesetzgeber die Erhöhung des Spitzensteuersatzes für Gewinneinkünfte mit steuerlich entlastenden Maßnahmen für Gewinneinkünfte, deren Einzelheiten indes noch nicht feststehen, verbinden, so ist er gleichheitsrechtlich daran gehindert, zunächst einseitig den Spitzensteuersatz für Überschusseinkünfte zu erhöhen. Um gleichheitsrechtlichen Anforderungen zu genügen, muss der Gesetzgeber vielmehr eine Abwägung zwischen dem Ziel zügiger Haushaltskonsolidierung durch Erhöhung 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 einräumt, den – früheren oder späteren – für Überschuss- und Gewinneinkünfte jedoch einheitlichen Zeitpunkt der Spitzensteuersatzerhöhung festlegen. Auch der Umstand, dass die Tarifbegrenzung für Gewinneinkünfte – planmäßig – nur einen Veranlagungszeitraum betraf, führt zu keinem anderen Ergebnis. In dem § 32c EStG a.F. betreffenden Beschluss vom 21. Juni 2006¹⁵ hat das Bundesverfassungsgericht zwar bei der Frage, ob vom Gesetzgeber verfolgte Förderungs- und Lenkungsziele hinreichendes Gewicht für die Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung von gewerblichen Einkünften unterhalb und oberhalb der in § 32c EStG a.F. normierten Kappungsgrenze haben, auch auf den nur vorläufigen Charakter des § 32c EStG a.F. als Übergangsregelung abgestellt. Die vorgenannte Ungleichbehandlung durch § 32c EStG a.F. fand ihre Rechtfertigung indes in einer klar erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung für das wirtschaftspolitische Lenkungs- und Förderungsziel, die Position des Wirtschaftsstandorts Deutschland im internationalen Wettbewerb zu verbessern¹⁵; den vorläufigen Charakter des § 32c EStG a.F. hat das BVerfG lediglich ergänzend herangezogen. Da es vorliegend an einem erkennbaren außerfiskalischen Förderungs- und Lenkungsziel fehlt, vermag der Umstand, dass die Privilegierung der Gewinneinkünfte gegenüber den Überschusseinkünften nur den Veranlagungszeitraum 2007 betraf, die Ungleichbehandlung bei der auch durch das Prinzip der Abschnittsbesteuerung geprägten Einkommensbesteuerung nicht zu rechtfertigen⁴⁸.

Soweit das Bundesverfassungsgericht mit Beschluss vom 21. Juni 2006¹⁵ die Benachteiligung der Bezieher nicht gewerblicher Einkünfte durch die auf gewerbliche Einkünfte beschränkte Tarifbegrenzung in § 32c EStG a.F. mit dem gesetzgeberischen Anliegen, Zusatzbelastungen durch die Gewerbesteuer zu kompensieren, gerechtfertigt hat, ist dieser Gesichtspunkt vorliegend ohne Bedeutung. Zum einen privilegiert § 32c EStG 2007 sämtliche Gewinneinkünfte, d. h. auch die nicht der Gewerbesteuer unterliegenden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und aus selbständiger Arbeit. Zum anderen dient bereits die in § 35 EStG 2007 geregelte Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb der Kompensation von Zusatzbelastungen gewerblicher Einkünfte durch die Gewerbesteuer.

Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage

Die Frage, ob § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG 2007 i. V. m. § 32c EStG 2007 gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, ist im Streitfall entscheidungserheblich.

Sollte § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG 2007 i. V. m. § 32c EStG 2007 verfassungsgemäß sein, wäre die Klage als unbegründet abzuweisen.

Sollte die Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG hingegen nicht gegeben sein, ist es jedenfalls nicht ausgeschlossen, dass der Gesetzgeber eine für die Kläger des Ausgangsverfahrens günstige Regelung schafft. Liegt ein Gleichheitsverstoß vor, ist in der Regel eine bloße Erklärung der Verfassungswidrigkeit durch das BVerfG geboten, weil der Gesetzgeber im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit verschiedene Möglichkeiten hat, den Verfassungsverstoß zu beseitigen⁴⁹. In diesem Fall müsste das Klageverfahren gemäß § 74 FGO bis zu einer Neuregelung durch den Gesetzgeber ausgesetzt werden. Auch eine solche Aussetzung wäre eine andere Entscheidung als im Falle der Gültigkeit des Gesetzes⁵⁰.

Bei Verstößen gegen Art. 3 Abs. 1 GG ist es für die Bejahung der Entscheidungserheblichkeit ausreichend, dass die Verfassungswidrigkeitserklärung der Norm den Klägern des Ausgangsverfahrens die Chance offen hält, eine für sie günstige Regelung durch den Gesetzgeber zu erreichen. Die Entscheidungserheblichkeit ist damit in der Regel schon dann zu bejahen, wenn der Gesetzgeber den Gleichheitsverstoß auf verschiedenen Wegen heilen kann und eine der dem Gesetzgeber möglichen Entscheidungsvarianten den Prozess in Richtung einer für die Kläger günstigen Entscheidung beeinflusst. Dabei spielt es keine Rolle, dass im Falle einer Unvereinbarerklärung das BVerfG gemäß § 35 BVerfGG die weitere Anwendung des bisherigen Rechts anordnen kann, auch wenn in diesem Fall der Rechtsstreit nicht anders zu entscheiden wäre als bei Verfassungsmäßigkeit der Regelung⁵¹.

Soweit im Steuerrecht Steuerbefreiungen, Steuerentlastungen oder sonstige steuerliche Begünstigungen nur bestimmten Personen oder Gruppen gewährt werden, stellt sich häufig die Frage, ob eine solche Norm mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist. Liegt ein Gleichheitsverstoß vor, lässt sich häufig nur mit Schwierigkeiten klären, 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. Auch um der Gefahr zu begegnen, dass die Gerichte und letztlich das BVerfG durch ihre Einschätzung in den Bereich der Gesetzgebung übergreifen, ist daher 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 von der Entscheidungserheblichkeit der steuerlichen Begünstigungsnorm für das Ausgangsverfahren auszugehen⁴⁹.

Nach diesen Grundsätzen ist die Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage zu bejahen. Das Finanzgericht Düsseldorf neigt zu der Ansicht, dass der Gesetzgeber den vorliegenden Gleichheitsverstoß wegen des grundsätzlichen Verbots der sog. echten Rückwirkung belastender Steuergesetze⁵² nicht mehr dadurch beseitigen kann, dass § 32c EStG 2007 ersatzlos aufgehoben und der Spitzensteuersatz damit auch für Gewinneinkünfte rückwirkend auf 45 % erhöht wird. Jedenfalls kann nicht ausgeschlossen werden, dass der Gesetzgeber den aufgezeigten Gleichheitsverstoß dadurch beseitigt, dass er eine für die Kläger günstige Regelung verabschiedet und für den Veranlagungszeitraum 2007 zu einem einheitlichen Spitzensteuersatz von 42 % für sämtliche Einkunftsarten zurückkehrt.

Finanzgericht Düsseldorf, Beschluss vom 14. Dezember 2012 – 1 K 2309/09 E

1. BT-Drucksache 16/1545^e
2. BT-Drucksache 16/1859^e
3. BT-Drucksachen 16/1545 und 16/1859, jeweils S. 1^e
4. BT-Drucksache 16/1545, S. 15^e
5. BT-Drucksache 16/1545, S. 8^e
6. BT-Protokoll Nr. 16/22 vom 01.06.2006^e
7. J. Lang, Protokoll Nr. 16/22, S. 4, S. 9 f.; J. Brandt, Protokoll Nr. 16/22 S.7 ff.^e
8. BT-Drucksache 16/2012^e
9. BR-Drucksache 330/06; zum Verhältnis von § 32c EStG und § 34 Abs. 3 EStG vgl. auch FG Nürnberg, Urteil vom 21.09.2011 – 3 K 1208/10; FG Düsseldorf, Urteil vom 15.02.2012 – 7 K 4708/09, EFG 2012, 1668^e
10. BGBl I 2006, S. 1652^e
11. BGBl I 2006, 2878^e
12. vgl. BT-Drucksache 16/3368, S. 18^e
13. BGBl I 1993, 1569^e
14. BGBl I 1993, 2310^e
15. BVerfG, Beschluss vom 21.06.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164^e
16. BGBl I 2000, 1433^e
17. BGBl I 2007, 1912^e
18. zu Einzelheiten und verfassungsrechtlichen Zweifelsfragen vgl. z. B. Jachmann, DStJG, Band 34, 251^e
19. BVerfG, Beschluss vom 15.10.1996 – 1 BvL 44/92, 1 BvL 48/92, BVerfGE 95, 64^e
20. BVerfG, Beschluss vom 14.04.2010 – 1 BvL 8/08, BVerfGE 126, 29^e
21. vgl. BT-Drucksache 16/1545, S. 15^e
22. BFH, Beschluss vom 06.11.2002 XI R 42/01, BStBl II 2003, 257^e
23. BFH, Urteile vom 26.10.1994 – X R 104/92, BStBl II 1995, 297; vom 21.08.2012 IX R 39/10^e
24. BVerfG, Beschlüsse vom 21.06.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164; vom 22.09.2009 – 2 BvL 3/02, BVerfGE 124, 251; vom 06.07.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268; vom 19.06.2012 – 2 BvR 1397/09, NVwZ 2012, 1304 jeweils m. w. N.^e
25. BVerfG, Beschlüsse vom 21.06.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164; vom 06.07.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 jeweils m. w. N.^e
26. BVerfG, Beschluss vom 21.06.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 m. w. N.^e
27. BVerfG, Beschluss vom 06.07.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 m. w. N.^e
28. BVerfG, Beschluss vom 18.01.2006 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97^e
29. BVerfG, Urteil vom 06.03.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73^e
30. BVerfG, Urteil vom 06.03.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, m. w. N.^e
31. BVerfG, Beschluss vom 21.06.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164; zu den gleichheitsrechtlichen Anforderungen an die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzip vgl. BVerfG, Urteil vom 09.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210; Beschluss vom 06.07.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 m. w. N.^e

32. BVerfG, Urteil vom 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239^e
33. vgl. BVerfG, Urteil vom 09.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210; Beschlüsse vom 21.06.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164; vom 06.07.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 jeweils m. w. N.^e
34. vgl. Kirchhof in Kirchhof, EStG, § 2 Rn. 93^e
35. zu Verfassungsmäßigkeit vgl. Jachmann, DStJG, Band 34, 251, 258^e
36. Loschelder in Schmidt, EStG, 29. Aufl.2010, § 32c Rn. 3^e
37. gl. A. Debus in Bordewin/Brandt, EStG, § 32c Rn. 17; Lambrecht in Kirchhof, EStG, § 32c Rn. 2; Loschelder in Schmidt, EStG, 29. Aufl.2010, § 32c Rn. 3; Nacke in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 32c Rn. 12; Schiffers in Korn, EStG, § 32c Rn. 11, ders., DStZ 2006, 755; Söhn, DStJG, Band 30, S. 13, 29 f.; vgl. auch Wendt, FR 2006, 775^e
38. Söhn, DStG, Band 30, S. 13, 30^e
39. vgl. Loschelder in Schmidt, EStG, 29. Aufl.2010, § 32c Rn. 3^e
40. BT-Drucksache 16/1545, S. 8, 15^e
41. vgl. BVerfG, Urteil vom 09.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210; Beschlüsse vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1; und vom 03.09.2009 – 1 BvR 2384/08, NVwZ 2010, 313 jeweils m. w. N.^e
42. BVerfG, Urteile vom 06.03.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73; vom 20.04.2004 – 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274; vom 09.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210; Beschlüsse vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1; vom 03.09.2009 – 1 BvR 2384/08, NVwZ 2010, 313; und vom 06.07.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268^e
43. gl. A. Debus in Bordewin/Brandt, EStG, § 32c Rn. 17; Lambrecht in Kirchhof, EStG, § 32c Rn. 3; Loschelder in Schmidt, EStG, 29. Aufl.2010, § 32c Rn. 3; Nacke in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 32c Rn. 12 f.; Schiffers in Korn, EStG, § 32c Rn. 12, ders., DStZ 2006, 755; Söhn, DStJG, Band 30, S.13, 30; vgl. auch Wendt, FR 2006, 775^e
44. BT-Drucksache 16/1545, S. 1, 8, 15^e
45. vgl. dazu J. Lang, Protokoll Nr. 16/22 der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags, S. 4^e
46. BVerfG, Urteil vom 20.04.2004 – 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274; Beschluss vom 21.06.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164^e
47. BT-Drucksache 16/1545, S. 1, 8^e
48. vgl. auch J. Lang, Protokoll Nr. 16/22 der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags, S. 4^e
49. BVerfG, Beschlüsse vom 17.04.2008 – 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, 108; vom 26.07.2010 – 2 BvR 2227/08, 2 BvR 2228/08, HFR 2010, 1108 m. w. N.^e
50. BVerfG, Beschluss vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1^e
51. BVerfG, Beschlüsse vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1; vom 17.04.2008 – 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, 108 m. w. N.^e
52. vgl. dazu BVerfG, Beschluss vom 07.07.2010 – 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1^e