

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Rückwirkende Aufhebung der im VZ 2007 geltenden Tariffbegrenzung bei Gewinneinkünften in Umsetzung des Beschlusses des BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, BGBl. I 2022, 185 = BVerfGE 160, 41 = FR 2022, 169.
- ▶ **Fundstelle:** Jahressteuergesetz 2022 (JStG 2022) v. 16.12.2022 (BGBl. I 2022, 2294; BStBl. I 2023, 7).

§ 32c idF 2007 Tariffbegrenzung bei Gewinneinkünften

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209), geändert durch das StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432) und das JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28), aufgehoben für den VZ 2007 durch JStG 2022 v. 16.12.2022 (BGBl. I 2022, 2294; BStBl. I 2023, 7)

[aufgehoben nur für VZ 2007: (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 abzu ziehen. 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 Abs. 6 zu ermitteln ist.

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

§ 52 Abs. 44 idF 2007 Anwendungsvorschriften

idF des StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432) und idF des JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28), aufgehoben für den VZ 2007 durch JStG 2022 v. 16.12.2022 (BGBl. I 2022, 2294; BStBl. I 2023, 7)

[aufgehoben nur für den VZ 2007: § 32c in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 19. Juli 2006 (BGBl. I S. 1652) ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden.]

[aufgehoben nur für den VZ 2007: (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.]

Autor und Mitherausgeber: Michael Wendt, Rechtsanwalt/Steuerberater,
Vors. Richter am BFH aD, Köln

Kompaktübersicht

J 23-1 **Inhalt der Änderungen:** § 32c in seiner ausschließlich für den VZ 2007 geltenden Fassung sowie die zugehörige Anwendungsvorschrift in § 52 Abs. 44 werden rückwirkend aufgehoben.

J 23-2 **Rechtsentwicklung:**

► **Zur Gesetzesentwicklung bis 2016** s. § 32c Anm. 2-4.

► **WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019** (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Einfügung des § 32c an Stelle der nicht in Kraft getretenen Vorgängervorschrift. Die Regelung stand unter dem Vorbehalt beihilfenrechtlicher Prüfung der Europäischen Kommission. Mit Beschl. v. 30.1.2020 hat die Europäische Kommission festgestellt, dass die Regelungen des § 32c eine mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfe darstellen. Die Vorschrift ist deshalb mW v. 30.1.2020 in Kraft getreten (Bekanntmachung Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft v. 18.3.2020, BGBl. I 2020, 597).

► **JStG 2020 v. 21.12.2020** (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6): Änderung des Verweises auf § 36 Abs. 2 in Abs. 6 Satz 3.

► **JStG 2022 v. 16.12.2022** (BGBl. I 2022, 2294; BStBl. I 2023, 7): Rückwirkende Aufhebung der im VZ 2007 geltenden Tariffbegrenzung für Gewinneinkünfte in Umsetzung des Beschl. des BVerfG v. 8.12.2021 (BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, BGBl. I 2022, 185 = BVerfGE 160, 41 = FR 2022, 169) gem. Art. 2 Nr. 4 JStG 2022.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Die Aufhebung gilt rückwirkend für den VZ 2007. In ihrer jetzt aufgehobenen Fassung waren die Abs. 1 bis 3 des § 32c nach Art. 10 Satz 2 des StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432) am 1.1.2007 in Kraft getreten. Gleiches galt nach Art. 20 Abs. 6 JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28) für Abs. 4 des damaligen § 32c. Die Vorschrift galt nur für den VZ 2007, weil § 52 Abs. 44 EStG 2007 anordnete, dass § 32c idF des JStG 2007 letztmals für den VZ 2007 anzuwenden sei, und es später nicht zu einer Verlängerung der Anwendung kam. Die Aufhebung des § 32c und des § 52 Abs. 44 in der damaligen Fassung bewirkt damit den Wegfall der Regelung mW ausschließlich für den VZ 2007.

J 23-3

Grund und Bedeutung der Änderungen:

J 23-4

► **Grund der Änderungen:** § 32c in seiner bisher für den VZ 2007 geltenden Fassung regelte eine Tariffkappung für Gewinneinkünfte, die im Vorgriff auf eine für das Jahr 2008 geplante Unternehmenssteuerreform vermeiden sollte, dass die Gewinneinkünfte von der im VZ 2007 vorgenommenen Anhebung des Spitzensteuersatzes von 42 % auf 45 % in § 32a Abs. 1 Nr. 5 für ein zVE oberhalb von 250.000 € für Ledige und 500.000 € für zusammenveranlagte Ehegatten (sog. Reichensteuer) erfasst wurden. In dieser Fassung galt § 32c nur im Jahr 2007. Seit dem UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) werden Gewinneinkünfte durch die Thesaurierungsbegünstigung des § 34a begünstigt. Förmlich wurden § 32c sowie die zugehörige Anwendungsregelung in § 52 Abs. 44 durch das KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126) aufgehoben. Diese Aufhebung diente allein der Rechtsbereinigung, da die Vorschrift letztmals im VZ 2007 anzuwenden war, und hatte keine weiteren Rechtswirkungen.

Gegen § 32c in der für 2007 geltenden Fassung waren von Anfang an verfassungsrechtl. Bedenken geäußert worden, weil ein ausreichender Rechtfertigungsgrund für die Ungleichbehandlung von Gewinn- und Überschusseinkünften vermisst wurde (vgl. etwa § 32c Anm. J 06-5, in Jahresband 2007, s. HHR-Archiv www.ertragsteuerrecht.de). Diese Bedenken fanden ihre Bestätigung im Beschl. des BVerfG v. 8.12.2021 (BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, BGBl. I 2022, 185 = BVerfGE 160, 41 = FR 2022, 169), mit dem das BVerfG die Vorschrift für mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar erklärte. Das Gericht verzichtete darauf, die Vorschrift für nichtig zu erklären, um dem Gesetzgeber die Möglichkeit zu belassen, den Gleichheitssatzverstoß entweder durch allgemeine Anwendung des reduzierten Spitzensteuersatzes von 42 % oder durch Streichung der Tariffbegünstigung für Gewinneinkünfte zu beseitigen. Hierfür wurde eine Frist bis zum 31.12.2022 gesetzt.

Der Gesetzgeber hat sich insbes. aus haushaltspolitischen Gründen dazu entschlossen, den Gleichheitssatzverstoß durch rückwirkende Streichung

der Tariffbegünstigung zu beseitigen (BTDrucks. 20/3879, 88f.). Mit dem JStG 2022 wird dies noch innerhalb der vom BVerfG gesetzten Frist umgesetzt. Bestandteil der Regelung ist auch die Streichung des Zitats von § 32c in § 2 Abs. 6 Satz 1 (s. § 2 Anm. J 23-1).

► **Bedeutung der Änderungen:** Für EStVeranlagungen des VZ 2007, die durch unanfechtbare Bescheide abgeschlossen sind, hat die rückwirkende Aufhebung des § 32c keine Bedeutung. Dies gilt auch, soweit solche Bescheide verfahrensrechtl. noch geändert werden können. Da eine sofortige Nichtigerklärung Vertrauensschutz nach § 176 Abs. 1 Nr. 1 AO ausgelöst hätte, muss dieselbe Wirkung analog auch dann eintreten, wenn der Gesetzgeber – wie hier – nach einer Unvereinbarkeitserklärung durch das BVerfG die verfassungswidrige begünstigende Norm rückwirkend aufhebt. Der Vertrauensschutz des § 176 Abs. 1 Nr. 1 AO gilt in Bezug auf jegliche Änderung von StBescheiden, auch in Bezug auf die Änderung eines vorläufigen Bescheids nach § 165 Abs. 2 Satz 1 AO oder eines unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheids nach § 164 Abs. 2 Satz 1 AO. Im Einspruchsverfahren gilt jedoch kein Vertrauensschutz. Zum Anwendungsbereich des § 176 Abs. 1 AO s. näher etwa Loose in Tipke/Kruse, § 176 AO Rz. 3 ff., 10 (10/2020).

Da Veranlagungen für das Jahr 2007 jetzt nahezu vollständig durch unanfechtbare Bescheide abgeschlossen sein dürften, wird die Aufhebung des § 32c praktisch kaum mehr zum Verlust der Tariffbegünstigung führen. Soweit ausnahmsweise kein Vertrauensschutz greifen sollte, ist die Ungleichbehandlung gegenüber denjenigen Stpfl., die Vertrauensschutz in Anspruch nehmen können, auf Grund der Entsch. des BVerfG gerechtfertigt.