Urteil vom 15. September 2010, X R 55/03

Verfassungsmäßigkeit des § 34 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002

BFH X. Senat

EStG § 24 Nr 1 Buchst c, EStG § 34 Abs 1, GG Art 3 Abs 1, GG Art 12, GG Art 14, GG Art 20 Abs 3, HGB § 89b, EStG § 34 Abs 1, EStG § 34

vorgehend FG Düsseldorf, 07. Oktober 2003, Az: 13 K 2684/02 E

Leitsätze

NV: Gegen die sog. Fünftel-Regelung in § 34 Abs. 1 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 bestehen jedenfalls dann keine verfassungsrechtlichen Bedenken, wenn die Ausgleichszahlungen nach § 89b HGB in den Veranlagungszeiträumen 1999 und 2000 geleistet wurden .

Tatbestand

1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) werden im Streitjahr 1999 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger war seit 1976 für die Fa. L als Handelsvertreter tätig. Der Kontrakt endete vertragsgemäß mit Vollendung des 65. Lebensjahres des Klägers im Juli 1999. Aus diesem Anlass erhielt der Kläger eine Ausgleichszahlung nach § 89b des Handelsgesetzbuchs (HGB) in Höhe von 80.965 DM. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) qualifizierte diese Ausgleichszahlung als außerordentliche Einkünfte i.S. von § 24 Nr. 1 Buchst. c des Einkommensteuergesetzes (EStG) und besteuerte sie ermäßigt nach der sog. Fünftel-Regelung nach § 34 Abs. 1 EStG.

2 Das Finanzgericht (FG) hat die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2004, 48 veröffentlichtem Urteil abgewiesen. Das FA habe zu Recht die Ausgleichszahlung nach § 34 EStG i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes (StEntlG) 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) besteuert. Eine Ermäßigung der auf den Veräußerungsgewinn entfallenden Steuer auf die Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes nach § 34 Abs. 1 EStG in der bis zum Veranlagungszeitraum 1998 geltenden Fassung komme nicht in Betracht. Die in den Jahren 1999 und 2000 geltende Regelung des § 34 EStG sei auch nicht verfassungswidrig. Mit der Verringerung der bis 1998 geltenden tariflichen Begünstigung von Veräußerungsgewinnen habe der Gesetzgeber den ihm zustehenden Gestaltungsspielraum nicht überschritten. Die tarifbegünstigte Besteuerung nach § 34 EStG a.F., die ausschließlich der Progressionsglättung bei zusammengeballtem Zufluss von Einkünften dienen sollte, die typischerweise über mehrere Veranlagungszeiträume hinweg erzielt oder erwirtschaftet worden waren, habe zu unberechtigten Steuervorteilen bei Steuerpflichtigen geführt, die wegen ihres hohen "regulären" Einkommens mit dem höchsten Steuersatz besteuert worden seien. Eine Übergangsregelung sei aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht notwendig. Ein Verstoß gegen die Berufsfreiheit (Art. 12 des Grundgesetzes --GG--) liege nicht vor.

3 Die Kläger seien auch nicht nachträglich einer höheren Besteuerung unterworfen worden. Die zu besteuernde Ausgleichszahlung sei mit Beendigung des Vertragsverhältnisses entstanden und damit im Geltungszeitraum des § 34 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002. Die der geänderten Besteuerung innewohnende tatbestandliche Rückanknüpfung an den in früheren Veranlagungszeiträumen erwirtschafteten Ausgleichsanspruch sei durch den Gesetzeszweck hinreichend gerechtfertigt. Ein Eingriff in die durch Art. 14 GG garantierten Rechte der Kläger liege deshalb nicht vor.

4 Gegen die Verfassungsmäßigkeit des § 34 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 spreche auch nicht die Wiedereinführung eines ermäßigten Steuersatzes auf Veräußerungsgewinne unter geänderten Voraussetzungen und unter Ausgestaltung als Sozialzwecknorm zur Sicherung einer Altersvorsorge ab dem Veranlagungszeitraum 2001. Der durch die sog. Fünftel-Regelung bewirkte Tarifverlauf führe zudem nicht zu einer verfassungsrechtlich bedenklichen übermäßigen Besteuerung.

5 Mit ihrer Revision rügen die Kläger Verletzung des materiellen Rechts. Zwar sei der Gesetzgeber befugt, gesetzliche Regelungen zu ändern. Aus dem Rechtsstaatsprinzip folge jedoch eine Kontinuitätsgewähr, die abrupte, sprunghafte und widersprüchliche Änderungen untersage. Ein Eingriff in schutzwürdige Vertrauenstatbestände sei durch angemessene Übergangsregelungen abzumildern oder auszugleichen. Aus der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 3. Dezember 1997 2 BvR 882/97 (BVerfGE 97, 67) folge, dass es auf den Unterschied zwischen echter und unechter Rückwirkung nicht ankomme. Maßgebend sei vielmehr das Prinzip der Verlässlichkeit der Rechtsordnung als einer Grundbedingung freiheitlicher Verfassungen. Gewährleiste aber das Rechtsstaatsprinzip die Kontinuität in der Gesetzgebung, hätte der Gesetzgeber hinsichtlich der Ausgleichszahlungen an die Handelsvertreter schon deshalb eine schonende Übergangsregelung treffen müssen, weil die Besteuerung mit dem halben Steuersatz sehr lange Zeit (seit 1961) gegolten habe.

6 Entgegen der Auffassung des FG führe der durch die sog. Fünftel-Regelung bewirkte Tarifverlauf zu einer verfassungsrechtlich bedenklichen übermäßigen Besteuerung. Es komme zu zwei Tarifsprüngen, so dass der Belastungsanstieg nicht gleichmäßig und folgerichtig verlaufe.

7 § 34 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 verletze darüber hinaus Art. 12 Abs. 1 GG. Im Vertrauen auf den Fortbestand der viele Jahre geltenden ermäßigten Besteuerung hätten viele Handelsvertreter --wie auch der Kläger-- auf eine weitere Altersvorsorge verzichtet. Nach Änderung des § 34 EStG habe der Kläger keine Maßnahmen mehr ergreifen können. Schließlich sei auch der allgemeine Gleichheitssatz tangiert. Die Ungleichbehandlung werde durch § 34 Abs. 3 EStG i.d.F. des Steuersenkungsergänzungsgesetzes (StSenkErgG) vom 19. Dezember 2000 (BGBl I 2000, 1812, BStBl I 2001, 25) bewirkt. Nach dieser Vorschrift würden ab dem Veranlagungszeitraum 2001 Betriebsveräußerungsgewinne auf Antrag mit dem halben Steuersatz besteuert, sofern der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet habe oder dauernd berufsunfähig sei. Demgegenüber verbleibe es auch für Handelsvertreter, die das 55. Lebensjahr überschritten hätten, bei der Fünftel-Regelung nach § 34 Abs. 1 EStG. Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter und Veräußerungsgewinne würden steuerlich ungleich behandelt, obwohl auch der Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB voraussetze, dass der Handelsvertreter seine gewerbliche Betätigung endgültig einstelle und --wirtschaftlich betrachtet-- der Anspruch der Existenz- und Altersvorsorge diene. Der Handelsvertreter, der bei Beendigung seiner unternehmerischen Tätigkeit die Ausgleichszahlung nach § 89b HGB erhalte, befinde sich in der gleichen Situation wie ein sonstiger Unternehmer, der bei der Veräußerung seines Lebenswerkes eine steuerliche Entlastung erfahre. Beiden Unternehmern fehle in der Regel die soziale Absicherung, so dass beide die an sie geleisteten Zahlungen (Veräußerungserlös bzw. Ausgleichsanspruch) als Teil ihrer Altersversorgung betrachten und einplanen würden. Auch die ständige Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs trage dem Altersvorsorgecharakter von Ausgleichszahlungen Rechnung. Sorge der Prinzipal aus eigenen Mitteln für eine Altersversorgung des Handelsvertreters, reduziere sich dessen Ausgleichsanspruch um den Wert der Alterssicherung. Im Übrigen entstehe nach § 89b Abs. 3 Nr. 1 HGB bei einer Kündigung des Handelsvertretervertrages durch den Handelsvertreter ein Ausgleichsanspruch nur dann, wenn das Vertragsverhältnis wegen des Alters oder einer (dauerhaften) Krankheit des Handelsvertreters gekündigt werde. Somit gehe der Gesetzgeber ebenfalls davon aus, dass Ausgleichszahlungen auch und gerade für die Altersversorgung der Handelsvertreter bestimmt seien.

8 Die Kläger beantragen,

das FG-Urteil sowie die Einspruchsentscheidung vom 8. Mai 2002 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 1999 dahingehend abzuändern, dass die Ausgleichszahlung nach § 89b HGB in Höhe von 80.965 DM lediglich mit dem halben durchschnittlichen Steuersatz der Besteuerung unterworfen wird.

9 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

10 Der XI. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) hat das Verfahren über die Revision der Kläger bis zu einer abschließenden Entscheidung des BVerfG in dem Verfahren 2 BvR 339/07 ausgesetzt. Nachdem das BVerfG am 24. März 2010 beschlossen hatte, die o.a. Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung anzunehmen, nahm der zwischenzeitlich zuständige erkennende Senat das Revisionsverfahren wieder auf und gab den Beteiligten Gelegenheit zu einer weiteren Äußerung. Die Kläger haben in ihrer Stellungnahme darauf hingewiesen, der dem BFH-Urteil vom 6. Dezember 2006 X R 22/06 (BFH/NV 2007, 442) zugrunde liegende Fall sei mit der Streitsache nur bedingt vergleichbar. In der Verfassungsbeschwerde 2 BvR 339/07 sei auf die Frage der Verfassungsmäßigkeit der sog. Fünftel-Regelung nur im Hinblick auf die widersprüchlichen Tarifsprünge eingegangen worden. Im Streitfall sei hingegen von den Klägern auch die verfassungswidrige Rückwirkung der Gesetzesänderung gerügt worden. Diese

Frage sei nicht Gegenstand der BFH-Entscheidung in BFH/NV 2007, 442 bzw. des Beschlusses des BVerfG vom 24. März 2010 2 BvR 339/07 gewesen. Zur Frage der Rückwirkung von Steuergesetzen seien mehrere Verfahren (2 BvL 14/02, 1/03, 58/06 und 57/06) beim BVerfG anhängig. Es erscheine sinnvoll, das vorliegende Verfahren bis zur Entscheidung des BVerfG zur Frage der Zulässigkeit der Rückwirkung von Steuergesetzen zum Ruhen zu bringen.

11 Mit Beschlüssen vom 7. Juli 2010 hat das BVerfG über die Richtervorlagen 2 BvL 1/03, 57/06, 58/06 (Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2010, 1736) bzw. 14/02, 2/04, und 13/05 (DStR 2010, 1727) sowie die Verfassungsbeschwerden 2 BvR 748/05, 753/05 und 1738/05 (DStR 2010, 1733) entschieden und zur Rückwirkungsproblematik Stellung genommen.

Entscheidungsgründe

12 II. Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass das FA die außerordentlichen Einkünfte des Klägers entsprechend den gesetzlichen Vorgaben besteuert hat und § 34 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 verfassungsgemäß ist.

13 1. § 34 Abs. 1 EStG hat seit 1998 in den folgenden Fassungen gegolten:

14 a) Gemäß § 34 Abs. 1 EStG i.d.F. des --für den Veranlagungszeitraum 1998 geltenden-- Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 (BGBl I 1997, 2590, BStBl I 1997, 928) war die auf außerordentliche Einkünfte entfallende Einkommensteuer nach einem ermäßigten Steuersatz zu bemessen. Dieser betrug für den Teil der außerordentlichen Einkünfte, der den Betrag von 15 Mio. DM nicht überstieg, die Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes, der sich ergeben hätte, wenn die tarifliche Einkommensteuer nach dem gesamten zu versteuernden Einkommen zuzüglich der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte zu bemessen gewesen wäre.

15 b) Gemäß § 34 Abs. 1 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 beträgt ab dem Veranlagungszeitraum 1999, dem Streitjahr, die für die außerordentlichen Einkünfte anzusetzende Einkommensteuer das Fünffache des Unterschiedsbetrags zwischen der Einkommensteuer für das um diese Einkünfte verminderte zu versteuernde Einkommen (verbleibendes zu versteuerndes Einkommen) und der Einkommensteuer für das verbleibende zu versteuernde Einkommen zuzüglich eines Fünftels dieser Einkünfte.

16 Diese sog. Fünftel-Regelung, aufgrund derer außerordentliche Einkünfte rechnerisch auf einen Zeitraum von fünf Jahren verteilt werden, wurde eingeführt, weil die mit der Anwendung des halben durchschnittlichen Steuersatzes verbundene Entlastung der außerordentlichen Einkünfte regelmäßig über den Ausgleich der mit dem zusammengeballten Bezug verbundenen Progressionsnachteile hinausgegangen war. Insbesondere Steuerpflichtige, die dem Spitzensteuersatz unterlagen, wurden nach Auffassung des Gesetzgebers übermäßig begünstigt. Außerdem wurde die bisherige Regelung wegen der unterschiedlichen Entlastung außerordentlicher Einkünfte und der Einkünfte aus mehrjähriger Tätigkeit für zu kompliziert gehalten (vgl. Begründung zum Gesetzentwurf der Regierungsfraktionen, BTDrucks 14/23, S. 183).

17 c) Mit dem StSenkErgG vom 19. Dezember 2000 wurde diese gesetzgeberische Entscheidung revidiert. Durch den neu eingefügten Abs. 3 des § 34 EStG wurde der halbe Steuersatz für Veräußerungsgewinne i.S. von § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG i.d.F. des StSenkErgG in eingeschränktem Umfang wieder eingeführt. Auf Antrag kann ab dem Veranlagungszeitraum 2001 die auf den Teil der außerordentlichen Einkünfte i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG, der den Betrag von insgesamt 10 Mio. DM (2002: 5 Mio. €) nicht übersteigt, entfallende Einkommensteuer nach einem ermäßigten Steuersatz bemessen werden, wenn der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet hat oder im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist. Der ermäßigte Steuersatz beträgt nach § 34 Abs. 3 Satz 2 EStG i.d.F. des StSenkErgG die Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes, der sich ergäbe, wenn die tarifliche Einkommensteuer nach dem gesamten zu versteuernden Einkommen zuzüglich der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte zu bemessen wäre. In jedem Fall ist auf die außerordentlichen Einkünfte jedoch eine Steuer in Höhe des Mindeststeuersatzes (2001: 19,9 %.; ab 2005: 15 %) zu entrichten.

18 Mit dieser Neuregelung war beabsichtigt, dem Mittelstand einen Ausgleich für die ab dem Jahre 2002 geltende Besteuerung von Kapitalgesellschaften zu gewähren, deren systematische Grundlage durch das Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433, BStBl I 2000, 1428) mit dem Halbeinkünfteverfahren grundlegend geändert worden war. Die Neuregelung bezog in dieses Verfahren auch die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften ein. Als Folge dieses Systemwechsels konnte der Gesetzgeber

eine auf diese Personengruppe beschränkte Altersvorsorgekomponente einführen; er war weder verpflichtet, diese Regelung auf die Jahre 1999 und 2000 zu erstrecken (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 10. Juli 2002 XI B 68/02, BFH/NV 2002, 1568), noch musste er für diesen Zeitraum aus Gründen der steuerlichen Gleichbehandlung einen weiteren Personenkreis in diese Regelung einbeziehen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 25. Februar 2003 VIII B 253/02, BFH/NV 2003, 624, unter II.2.b bb der Gründe; vom 1. September 2004 VIII B 64/04, BFH/NV 2004, 1650, unter II.2.b aa der Gründe).

19 2. Durch die ermäßigte Besteuerung der Ausgleichszahlungen nach der Fünftel-Regelung gemäß § 34 Abs. 1 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 werden keine von der Verfassung geschützten Rechte der Kläger verletzt. Es verstößt weder gegen Art. 3 Abs. 1 GG noch gegen Art. 12 und 14 GG, dass Zahlungen gemäß § 89b HGB ab dem Veranlagungszeitraum 1999 nicht mehr dem halben Steuersatz unterworfen werden. Auch das Rechtsstaatsprinzip ist nicht verletzt.

20 a) Der allgemeine Gleichheitssatz gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Art. 3 Abs. 1 GG ist verletzt, wenn eine Gruppe von Normadressaten oder Normbetroffenen im Vergleich zu einer anderen Gruppe anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die unterschiedliche Behandlung rechtfertigen können (ständige Rechtsprechung, vgl. BVerfG-Urteil vom 6. März 2002 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 110, unter C.I., m.w.N.).

21 Der von Teilen der Literatur (Jahndorf/Lorscheider, Finanz-Rundschau --FR-- 2000, 433, 435 ff.; Birk/Kulosa, FR 1999, 433, 440; offen Wendt, FR 1999, 333, 337 ff.) erhobene Vorwurf, der sprunghafte Verlauf der Grenzsteuerbelastung für das um die außerordentlichen Einkünfte bereinigte zu versteuernde Einkommen (vgl. hierzu die von Jahndorf/Lorscheider, FR 2000, 433, 435 ff., gebildeten Beispiele) verstoße gegen den allgemeinen Gleichheitssatz, beruht auf der isolierten Beurteilung der auf einen Teil des zu versteuernden Einkommens, nämlich auf die laufenden Einkünfte, entfallenden steuerlichen Mehrbelastung. Maßstab für die Gleich- oder Ungleichbehandlung zweier Steuerpflichtiger ist indessen die Belastung des gesamten zu versteuernden Einkommens (Sieker, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 34 Rz A 102). Vergleichsperson des Steuerpflichtigen, der neben außerordentlichen Einkünften weitere Einkünfte erzielt, die nicht steuerbegünstigt sind, ist der Steuerpflichtige mit einem gleich hohen zu versteuernden Einkommen ohne tarifbegünstigte außerordentliche Einkünfte. Im Vergleich zu diesem zahlt der Steuerpflichtige mit ermäßigt zu besteuernden Einkünften regelmäßig eine geringere (Horn in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 34 EStG Rz 4), allenfalls eine gleich hohe Einkommensteuer, niemals ist er jedoch schlechter gestellt (Sieker, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 34 Rz A 102). Ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz ergibt sich daraus nicht.

22 Offenbleiben kann, ob Art. 3 Abs. 1 GG die Wiedereinführung des halben Steuersatzes auch für Ausgleichszahlungen nach § 89b HGB, die gesetzestechnisch Entschädigungen i.S. von § 24 Nr. 1 Buchst. c EStG sind, gebieten würde oder ob der Gesetzgeber --ohne Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz-- § 34 Abs. 3 EStG i.d.F. des StSenkErgG auf Veräußerungsgewinne i.S. von § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG beschränken durfte (vgl. hierzu HHR/Horn, § 34 EStG Rz 4 und 74). § 34 Abs. 3 EStG i.d.F. des StSenkErgG wurde erst mit Wirkung ab 2001 eingeführt; im Streitjahr 1999 sind deshalb auch Veräußerungsgewinne i.S. von § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG nach der sog. Fünftel-Regelung zu besteuern. Im Übrigen war es verfassungsrechtlich nicht geboten, § 34 Abs. 3 EStG i.d.F. des StSenkErgG rückwirkend wieder einzuführen (vgl. Senatsbeschluss vom 21. Januar 2003 X B 106/02, BFH/NV 2003, 618).

23 b) Steuerrechtliche Vorschriften sind an Art. 12 Abs. 1 GG zu messen, wenn sie in engem Zusammenhang zur Ausübung eines Berufes stehen und objektiv eine berufsregelnde Tendenz erkennen lassen. Deshalb können sie Art. 12 Abs. 1 Satz 2 GG grundsätzlich auch dann berühren, wenn sie nicht unmittelbar auf die Berufsfreiheit abzielen, sondern nur in ihrer tatsächlichen Auswirkung geeignet sind, diese zu beeinträchtigen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 29. November 1989 1 BvR 1402/87, 1528/87, BVerfGE 81, 108). Das ist hier jedoch nicht der Fall. Zwar steht die Besteuerung der außerordentlichen Einkünfte in einem gewissen Zusammenhang zur Berufsausübung. Dieser Zusammenhang führt aber im Regelfall --und so auch im Streitfall-- nicht dazu, dass die Belastungswirkung des § 34 Abs. 1 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 die Aufgabe der Berufstätigkeit als einzig wirtschaftlich sinnvolle Entscheidung des Betroffenen nahelegen würde (a.A. Jahndorf/Lorscheider, FR 2000, 433, 439). Auch wenn die steuerliche Mehrbelastung in Ausnahmefällen --von einem solchen ist im Streitfall nicht auszugehen-- zu einer mehr als hundertprozentigen Abschöpfung der nicht tarifermäßigt zu besteuernden Einkünfte führen kann (vgl. oben), beeinträchtigt die sog. Fünftel-Regelung gemäß § 34 Abs. 1 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 nicht die Berufsfreiheit. Der in Abhängigkeit von der Höhe der laufenden Einkünfte eintretende Anstieg der Steuerbelastung entfällt rechtlich als Teil der gesamten Einkommensteuer auf das gesamte zu versteuernde

Einkommen des Steuerpflichtigen (Sieker, in: Kirchhof/ Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 34 Rz A 105). Zudem bleibt die sich bei Anwendung der sog. Fünftel-Regelung ergebende Gesamtsteuerbelastung regelmäßig hinter derjenigen zurück, die sich auf der Grundlage des allgemeinen Steuertarifs gemäß § 32a EStG ergeben würde (HHR/Horn, § 34 EStG Rz 4).

24 c) Art. 14 GG ist nicht tangiert. Dieses Grundrecht schützt grundsätzlich nicht gegen die Auferlegung von Geldleistungspflichten, insbesondere nicht gegen die Verpflichtung zur Zahlung von Einkommensteuer, es sei denn, sie würde den Betroffenen übermäßig belasten und ihn grundlegend in seinen Vermögensverhältnissen beeinträchtigen. Von einer in diesem Sinne erdrosselnden Wirkung der Einkommensteuer durch die Einführung der sog. Fünftel-Regelung gemäß § 34 Abs. 1 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 kann jedoch keine Rede sein (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 81, 108). Auch wenn man die Schutzwirkung des Eigentums weiter ausdehnt und aus Art. 14 GG das Verbot übermäßiger Besteuerung entnimmt (vgl. BVerfG-Beschluss vom 18. Januar 2006 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97), liegt es im Ermessen des Gesetzgebers, wie er außerordentliche Einkünfte besteuert. Ist gewährleistet, dass dem Steuerpflichtigen nach Abzug der Steuerbelastung ein --absolut und im Vergleich zu anderen Einkommensbeziehern-- hohes, frei verfügbares Einkommen bleibt, in dem sich die Privatnützigkeit des Einkommens ausdrückt, liegt ein Verfassungsverstoß nicht vor.

25 d) Das Vertrauen der Kläger darauf, dass im Zeitpunkt der Auszahlung des Ausgleichsanspruchs nach § 89b HGB noch der sog. halbe Steuersatz (§ 34 Abs. 1 EStG in der bis 1998 geltenden Fassung) gelten würde, ist nicht von Verfassungs wegen geschützt.

26 aa) Das BVerfG hat in seinen Beschlüssen vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02, 2/04, 13/05 (unter C.II.1.) und 2 BvL 1/03, 57/06, 58/06 (unter C.I.1.) bzw. 2 BvR 748/05, 753/05, 1738/05 (unter B.I.1.) an seiner früheren Rechtsprechung zum grundrechtlich und rechtsstaatlich begründeten Rückwirkungsverbot und zu den Grundsätzen des Vertrauensschutzes festgehalten.

27 bb) Danach beruht das grundsätzliche Verbot rückwirkender belastender Gesetze auf den Prinzipien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes. Es schützt das Vertrauen in die Verlässlichkeit und Berechenbarkeit der unter der Geltung des Grundgesetzes geschaffenen Rechtsordnung und der auf ihrer Grundlage erworbenen Rechte (vgl. z.B. BVerfG-Entscheidungen vom 8. Juni 1977 2 BvR 499/74, 1042/75, BVerfGE 45, 142, 167 f., und vom 23. November 1999 1 BvF 1/94, BVerfGE 101, 239, 262). "Echte" Rückwirkungen, bei denen ein Gesetz nachträglich ändernd in abgewickelte, der Vergangenheit angehörende Tatbestände eingreift, sind daher grundsätzlich unzulässig (vgl. BVerfG-Beschluss vom 31. Mai 1960 2 BvL 4/59, BVerfGE 11, 139, 145 f.).

28 Einen größeren Spielraum besitzt der Gesetzgeber dagegen im Falle der "unechten" Rückwirkung. Diese liegt vor, wenn eine Norm auf gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte und Rechtsbeziehungen für die Zukunft einwirkt und damit zugleich die betroffene Rechtsposition nachträglich entwertet (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 101, 239). Auch hier muss der Gesetzgeber Gesichtspunkte des Vertrauensschutzes und der Verhältnismäßigkeit berücksichtigen; diese sind jedoch erst verletzt, wenn die vom Gesetzgeber angeordnete unechte Rückwirkung zur Erreichung des Gesetzeszweckes nicht geeignet oder erforderlich ist oder wenn die Bestandsinteressen der Betroffenen die Veränderungsgründe des Gesetzgebers überwiegen (BVerfG-Urteil in BVerfGE 101, 239, 263).

29 cc) Der Gesetzgeber ist deshalb von Verfassungs wegen grundsätzlich nicht daran gehindert, die steuerrechtlichen Folgen eines in der Vergangenheit liegenden, von schützenswertem Vertrauen getragenen Verhaltens für die Zukunft zu verschärfen und auf veränderte Gegebenheiten mit einer Änderung des Normwerks zu reagieren (vgl. Vorlagebeschluss des BFH vom 6. November 2002 XI R 42/01, BFHE 200, 560, BStBl II 2003, 257, zur Besteuerung der Entlassungsentschädigungen nach dem StEntlG 1999/2000/2002). Steuerpflichtige sind daher in ihrer Erwartung auf das Fortbestehen einer Steuerbegünstigung grundsätzlich nicht geschützt. Allerdings dürfen Gesetze nicht ohne sachlichen Grund geändert werden und sich nicht über höher zu gewichtendes schutzwürdiges Vertrauen hinwegsetzen. Die vom Gesetzgeber zu beachtenden Grenzen ergeben sich aus der Abwägung zwischen dem Ausmaß des durch die Gesetzesänderung verursachten Vertrauensschadens und der Beeinträchtigung der geschützten Grundrechtspositionen des Einzelnen einerseits (insbesondere Art. 2, Art. 12 Abs. 1, und Art. 14 Abs. 1 GG; vgl. BVerfG-Beschluss vom 20. Mai 1997 2 BvH 1/95, BVerfGE 96, 66) und der Bedeutung des gesetzgeberischen Anliegens für das Gemeinwohl andererseits. Gesetze, auf die ein schutzwürdiges Vertrauen des Einzelnen gegründet wird, dürfen nicht ohne besondere oder überwiegende Gründe des öffentlichen Interesses rückwirkend geändert werden.

30 dd) Durch die Neuregelung ist das Vertrauen der Kläger in den Fortbestand des § 34 Abs. 1 EStG a.F., der für die

Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter nach § 89b HGB einen halben durchschnittlichen Steuersatz vorgesehen hat, nicht in verfassungswidriger Weise verletzt worden. Eine "echte" Rückwirkung ist im Streitfall schon deshalb nicht anzunehmen, weil der Ausgleichsanspruch des Klägers frühestens mit Beendigung des Handelsvertretervertrages am 31. Juli 1999 (vgl. zum Entstehen des Ausgleichsanspruchs des Handelsvertreters Küstner/Thume, Handbuch des gesamten Außendienstrechts, Bd. 2, 8. Aufl., XIV Kapitel Rz 1 ff.) und damit nach Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 am 31. März 1999 entstanden ist. Auch der aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG folgende Vertrauensschutz steht dem Systemwechsel vom halben Steuersatz auf außerordentliche Einkünfte zur sog. Fünftel-Regelung nicht entgegen.

31 Die übergangslose Ersetzung dieser Tarifbegünstigung durch die sog. Fünftel-Regelung war nach der Begründung zum StEntlG 1999/2000/2002 eine der Maßnahmen der Gegenfinanzierung der Senkung der Steuersätze (BTDrucks 14/443, S. 4). Die Fünftel-Regelung wurde eingeführt, weil die mit der Anwendung des halben durchschnittlichen Steuersatzes verbundene Entlastung der außerordentlichen Einkünfte regelmäßig über den Ausgleich der mit dem zusammengeballten Bezug verbundenen Progressionsnachteile hinausgegangen war; übermäßig begünstigt wurden vor allem Steuerpflichtige, die aufgrund ihrer Einkommen regelmäßig der Spitzenbelastung unterlagen (BTDrucks 14/23, S. 183). Außerdem wurde die bisherige Regelung wegen der unterschiedlichen Entlastung der Einkünfte aus mehrjähriger Tätigkeit (§ 34 Abs. 3 EStG a.F., Ermittlung der Einkommensteuer für diese Einkünfte nach der sog. Drittel-Regelung) und der außerordentlichen Einkünfte (halber Steuersatz) für zu kompliziert gehalten. Auf eine Differenzierung nach den verschiedenen Arten der außerordentlichen Einkünfte sollte zur Steuervereinfachung verzichtet werden (BTDrucks 14/23, S. 183).

32 Bei der gebotenen Abwägung ist das Vertrauen der Kläger in den Fortbestand der für sie günstigeren Regelung nicht schutzwürdig. Denn sie wurden im Gegenzug --wie alle anderen Steuerpflichtigen-- durch niedrigere Steuersätze im Streitjahr 1999 und den Folgejahren entlastet. Außerdem wurde die Tarifermäßigung für außerordentliche Einkünfte nicht vollständig abgeschafft, sondern durch die sog. Fünftel-Regelung ersetzt. Nicht entscheidend ist, dass sich bei Anwendung des halben Steuersatzes und des im Jahr 1999 geltenden Tarifs eine niedrigere Steuer ergeben hätte.

33 ee) An die Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung sind auch nicht die besonderen Anforderungen zu stellen, die gelten, wenn der Gesetzgeber das Vertrauen in den Fortbestand einer befristeten Übergangsvorschrift enttäuscht, die er aus Vertrauensschutzgründen erlassen hat und die er vor Ablauf der ursprünglich vorgesehenen Frist zu Lasten der Steuerpflichtigen beseitigt (vgl. dazu BVerfG-Beschluss vom 15. März 2000 1 BvL 16-20/96 und 18/97, BVerfGE 102, 68, 97). Ein solcher Fall eines besonders schützenswerten Vertrauenstatbestands liegt im Streitfall nicht vor. Zwar wurde im Zusammenhang mit der Herabsetzung des Höchstbetrags der dem halben Steuersatz unterliegenden Einkünfte von 30 Mio. DM (lt. § 34 Abs. 1 EStG i.d.F. des Gesetzes vom 16. April 1997 (BGBl I 1997, 821, BStBl I 1997, 415) auf 15 Mio. DM durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform (UntStRFoG) vom 29. Oktober 1997 (BGBl I 1997, 2590, BStBl I 1997, 928) durch § 52 Abs. 24a EStG i.d.F. des UntStRFoG geregelt, welcher Höchstbetrag für 1998 bis 2000 (15 Mio. DM) und für den Veranlagungszeitraum 2001 und die folgenden Veranlagungszeiträume (10 Mio. DM) gelten sollte. Da sich Auswirkungen somit nur insoweit ergaben, als die Höhe der begünstigten Einkünfte begrenzt wurde, der ermäßigte Steuersatz selbst jedoch nicht geändert wurde, kann daraus nicht der Schluss gezogen werden, dass jedenfalls für einen bestimmten Übergangszeitraum die Fortgeltung des ermäßigten Steuersatzes für außerordentliche Einkünfte festgelegt werden sollte.

34 e) Von der Verfassungsmäßigkeit der sog. Fünftel-Regelung (vgl. die Ausführungen oben unter II.2.d) geht offensichtlich auch das BVerfG aus. Es hat die Verfassungsbeschwerde gegen die in einem Parallelfall getroffene Senatsentscheidung in BFH/NV 2007, 442 mit Beschluss vom 24. März 2010 2 BvR 339/07 (nicht veröffentlicht) nicht zur Entscheidung angenommen.

35 Im Übrigen widerspricht die Beschränkung der steuerlichen Entlastung von Entschädigungen für entgangene oder entgehende Einnahmen i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG durch § 34 Abs. 1 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 nach dem Beschluss des BVerfG in DStR 2010, 1736 nur insoweit den Grundsätzen des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes, wenn die Entschädigungen im Jahr 1998, aber noch vor der Einbringung der Neuregelung in den Deutschen Bundestag am 9. November 1998 verbindlich vereinbart und im Jahr 1999 ausgezahlt wurden, oder --unabhängig vom Zeitpunkt der Vereinbarung-- noch vor der Verkündung der Neuregelung am 31. März 1999 ausgezahlt wurden. In allen anderen Fällen ist die Einbeziehung bereits bestehender Entschädigungsvereinbarungen in die Neuregelung verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Das Gewicht enttäuschten Vertrauens ist hier geringer einzuschätzen, da der Steuerpflichtige von sich aus die Möglichkeit

künftiger Rechtsänderung in Betracht ziehen musste und sich darauf durch vertragliche Anpassungsklauseln hinreichend einstellen konnte (vgl. BVerfG-Beschluss in DStR 2010, 1736, unter C.II.2.a). Dieser Rechtsgedanke ist auch auf außerordentliche Einkünfte i.S. von § 24 Nr. 1 Buchst. c EStG übertragbar. Der Kläger konnte weder zu Beginn seiner Tätigkeit als Handelsvertreter im Jahr 1976 noch in den Folgejahren darauf vertrauen, dass die Ausgleichszahlung nach § 89b HGB im Zeitpunkt der vertragsgemäßen Beendigung seines Kontrakts mit Vollendung des 65. Lebensjahres im Jahr 1999 mit dem halben durchschnittlichen Steuersatz der Besteuerung unterworfen wird. Deshalb reicht auch hier das legitime Änderungsinteresse des Gesetzgebers zur Rechtfertigung der Enttäuschung des während des Vertragsverhältnisses bestehenden Vertrauens in den künftigen Fortbestand der ermäßigten Besteuerung nach § 34 EStG a.F. aus.

36 3. Soweit im Einzelfall die seit Jahrzehnten geltende ermäßigte Besteuerung der Ausgleichszahlung nach § 89b HGB konkreter Bestandteil eines Konzepts der Altersversorgung des aus Altersgründen aus dem Berufsleben ausscheidenden Handelsvertreters war und der Wegfall dieses Besteuerungsverfahrens zu einer gravierenden Gefährdung seiner Altersversorgung führen würde, könnte dem Vertrauensschutzprinzip ggf. durch eine einzelfallbezogene Billigkeitsmaßnahme Rechnung getragen werden (vgl. u.a. zum Veräußerungs- oder Aufgabegewinn BFH-Beschluss vom 7. März 2003 IV B 163/02, BFH/NV 2003, 777, unter 2.b der Gründe; für (Mit-)Unternehmer und Inhaber wesentlicher Beteiligungen BFH-Beschluss in BFH/NV 2004, 1650). Im Streitfall haben die Kläger jedoch nicht dargelegt, dass die Besteuerung der Ausgleichszahlung gemäß § 89b HGB nach der sog. Fünftel-Regelung zu einer gravierenden Gefährdung ihrer Altersversorgung führen würde. Im Übrigen ist in einem sich auf die Rechtmäßigkeitsprüfung eines Steuerbescheids beschränkten Verfahren kein Raum für eine auf § 163 der Abgabenordnung gestützte selbständig anfechtbare und von der Rechtmäßigkeitsprüfung unabhängige Billigkeitsentscheidung (Senatsurteil vom 31. Mai 2005 X R 26/04, BFH/NV 2005, 1789).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de