

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Rückwirkende Aufhebung der im VZ 2007 geltenden Begrenzung des Progressionsvorbehalts für Gewinneinkünfte 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).

§ 32b idF 2007 Progressionsvorbehalt

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
geändert durch 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)

(1) und (1a) *unverändert*

(2) ... [aufgehoben nur für VZ 2007: 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: $0,42 \times B - 7.914$.“

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

(3) bis (5) *unverändert*

§ 52 Abs. 43a idF 2007 Anwendungsvorschriften

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: 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.] ...

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

Kompaktübersicht

J 23-1 **Inhalt der Änderungen:** § 32b Abs. 2 Sätze 2 und 3 in ihrer ausschließlich für den VZ 2007 geltenden Fassung sowie die zugehörige Anwendungsvorschrift in § 52 Abs. 43a Satz 1 werden rückwirkend aufgehoben.

J 23-2 **Rechtsentwicklung:**

► **Zur Gesetzesentwicklung bis 2021** s. § 32b Anm. 2.

► **JStG 2022 v. 16.12.2022** (BGBl. I 2022, 2294; BStBl. I 2023, 7): Rückwirkende Aufhebung der im VZ 2007 geltenden Begrenzung des ProgrVorb. 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. 3 JStG 2022.

J 23-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die Aufhebung gilt rückwirkend für den VZ 2007. In ihrer jetzt aufgehobenen Fassung waren § 32b Abs. 2 Sätze 2 und 3 nach Art. 20 Abs. 6 des JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28) zum 1.1.2007 in Kraft getreten. Die Vorschrift galt nur für den VZ 2007, weil § 52 Abs. 43a Satz 1 EStG 2007 anordnete, dass § 32b Abs. 2 Sätze 2 und 3 idF des JStG 2007 letztmals für den VZ 2007 anzuwenden seien, und es später nicht zu einer Verlängerung der Anwendung kam. Die Aufhebung des § 32b Abs. 2 Sätze 2 und 3 und des § 52 Abs. 43a Satz 1 in der damaligen Fassung bewirkt damit den Wegfall der Regelung mW ausschließlich für den VZ 2007.

J 23-4 **Grund und Bedeutung der Änderung:**

► **Grund der Änderung:** § 32b Abs. 2 Sätze 2 und 3 in ihrer bisher für den VZ geltenden Fassung ergänzten den damaligen § 32c, der eine Tarifkappung für Gewinneinkünfte auf 42 % für ein zVE oberhalb von 250.000 € für Ledige und 500.000 € für zusammenveranlagte Ehegatten (sog. Reichensteuer) vorsah. § 32b Abs. 2 Sätze 2 und 3 sollte sicherstellen, dass die Begünstigung auch dann gewährt wird, wenn Gewinneinkünfte infolge des ProgrVorb. dem Spitzensteuersatz unterliegen, obwohl das zVE den in § 32c festgelegten Grenzbetrag nicht erreicht (näher dazu § 32b Anm. J 06-8 in Jahresband 2007, s. HHR-Archiv www.ertragsteuerrecht.de). In dieser Fassung galten § 32b Abs. 2 Sätze 2 und 3 nur im Jahr 2007. Förmlich wurden sie sowie die zugehörige Anwendungsregelung in § 52 Abs. 43a Satz 1 durch das KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126) aufgehoben. Diese Aufhebung diente allein der Rechtsbereinigung, da die Vorschriften letztmals im VZ 2007 anzuwenden waren, und hatte keine weiteren Rechtswirkungen.

§ 32c in der für den VZ 2007 geltenden Fassung wurde mit Beschluss 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) für mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar er-

klärt. Die Unvereinbarkeitserklärung wurde auf § 32b Abs. 2 Sätze 2 und 3 in der für 2007 geltenden Fassung als Folgeregelung zu § 32c erstreckt (s. § 32c Anm. J 23-1 ff.). Das BVerfG verzichtete darauf, die Vorschriften 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 Tarifbegünstigung 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 Tarifbegünstigung zu beseitigen (BTDrucks. 20/3879, 88f.). Mit dem JStG 2022 wird dies noch innerhalb der vom BVerfG gesetzten Frist umgesetzt.

► **Bedeutung der Änderung:** Für EStVeranlagungen des VZ 2007, die durch unanfechtbare Bescheide abgeschlossen sind, hat die rückwirkende Aufhebung des § 32b Abs. 2 Sätze 2 und 3 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. 3ff., 10 (10/2020).

Da Veranlagungen für das Jahr 2007 jetzt nahezu vollständig durch unanfechtbare Bescheide abgeschlossen sein dürften, wird die Aufhebung des § 32c sowie des § 32b Abs. 2 Sätze 2 und 3 praktisch kaum mehr zum Verlust der Tarifbegünstigung 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.

