

**Titel:**

**(Rechtsschutzbedürfnis trotz vorläufiger Steuerfestsetzung - Lineare oder progressive Ausgestaltung des Einkommensteuertarifs liegt im Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers - Der im Veranlagungszeitraum 2011 geltende Grundfreibetrag ist verfassungskonform - Ungleichbehandlung der Einkunftsarten durch die Abgeltungsteuer auf Kapitaleinkünfte ist gerechtfertigt)**

**Normenketten:**

§ 165 Abs 2 S 4 AO

§ 165 Abs 1 S 2 Nr 3 AO

Art 14 Abs 1 S 2 GG

Art 14 Abs 2 GG

Art 3 Abs 1 GG

§ 32a Abs 1 Nr 1 EStG 2009

§ 20 Abs 9 S 11 EStG 2009

EStG VZ 2011

**Orientierungssätze:**

**1. Ein Rechtsschutzbedürfnis kann bei vorläufiger Steuerfestsetzung nur ausnahmsweise bestehen, wenn der Steuerpflichtige aus berechtigtem Interesse ein weiteres Verfahren einleiten will, weil er zum Beispiel bisher in den Musterverfahren nicht geltend gemachte Gründe substantiiert vorträgt und diese an das BVerfG oder den EuGH herantragen möchte.**

**2. Die Steuerbelastung fällt in den Schutzbereich der Eigentumsgarantie. Es gibt keine verbindliche verfassungsrechtliche Obergrenze für die Gesamtbelastung mit Einkommensteuer und ggf. Gewerbesteuer. Untergrenze für den Zugriff durch die Einkommensteuer ist der existenznotwendige Bedarf des Steuerpflichtigen. Weder das Gebot vertikaler Steuergerechtigkeit noch das Verbot übermäßiger Steuerbelastung geben einen konkreten Tarifverlauf vor. Bei der Einkommensteuer liegt es im Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers, ob der Tarif linear oder progressiv ausgestaltet wird.**

**3. Der im Veranlagungszeitraum 2011 geltende Grundfreibetrag in Höhe von 8004 Euro entspricht den verfassungsrechtlichen Anforderungen. Dass eine Erhöhung der Einkünfte um die allgemeine Inflationsrate bei gleichbleibenden Steuersätzen zu einer verdeckten Steuererhöhung für die Betroffenen führt reicht nicht aus, um den angewandten Einkommensteuertarif verfassungswidrig zu machen.**

**4. Wählt der Gesetzgeber für verschiedene Arten von Einkünften unterschiedliche Tarifverläufe, obwohl die Einkünfte nach der gesetzgeberischen Ausgangsentscheidung die gleiche Leistungsfähigkeit repräsentieren (sog. Schedulenbesteuerung), muss diese Ungleichbehandlung besonderen Rechtfertigungsanforderungen genügen. Die ab dem Veranlagungszeitraum mit einem gesonderten, linearen Tarif von 25 % auf Kapitaleinkünfte eingeführte Abgeltungsteuer führt zu einer Ungleichbehandlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen im Verhältnis zu den anderen Einkunftsarten. Diese Ungleichbehandlung ist durch die mit dem Abzug an der Quelle verbundene Sicherstellung des einheitlichen, effizienten und gleichheitsgerechten Vollzugs, der Einschränkung von Möglichkeiten zur Steuerverkürzung, der Vereinfachung des Verfahrens durch den Wegfall des Deklarationsprinzips sowie des gesetzgeberischen Typisierungsspielraums gerechtfertigt.**

**Schlagworte:**

Abgeltungsteuer, Bundesverfassungsgericht, Eigentum, Einkommensteuer, Existenzminimum, Gleichheit, Kapital, Kapitalertragsteuer, Kapitalvermögen, Leistungsfähigkeit, Rechtsbehelf, Rechtsbehelfsbefugnis, Rechtsprechung, Rechtsschutz, Schedulenbesteuerung, Steuerabzug, Steuersatz, Tarif, Typisierung, Verfassung, Vorläufige Veranlagung, Zulässigkeit

**Fundstelle:**

BeckRS 2013, 95551

**Tenor**

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

**Tatbestand**

**1**

Streitig ist, ob die einkommensteuerrechtlichen Normen, die der Steuerfestsetzung des Klägers zugrunde liegen, gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstoßen.

**2**

Der Kläger erzielte im Veranlagungszeitraum 2011 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus selbständiger Arbeit, jedoch keine Einkünfte aus Kapitalvermögen. Mit Bescheid vom 04.12.2012 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2011 auf 9.804 € und den Solidaritätszuschlag dazu auf 539,22 € fest. Das zu versteuernde Einkommen des Klägers beträgt im Streitjahr 42.453 €.

**3**

Mit Einspruchsentscheidung vom 08.03.2013 wies das Finanzamt den Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid vom 04.12.2012 als unbegründet zurück und führte aus, der Kläger nenne in seiner Begründung keinen Gesichtspunkt, der seinen Einzelfall betreffe. Er rüge die Rechtswidrigkeit des deutschen Steuersystems allgemein. Die vom Kläger allgemein aufgeworfenen Fragen nach der Gerechtigkeit des deutschen Steuersystems seien nicht geeignet, die Rechtmäßigkeit eines auf der Grundlage des geltenden Rechts ergangenen Bescheids in Frage zu stellen.

**4**

Die Einkommensteuerfestsetzung ist teilweise vorläufig hinsichtlich der Nichtabziehbarkeit von Steuerberatungskosten als Sonderausgaben, der Nichtabziehbarkeit von Beiträgen zu Rentenversicherungen als vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften nach § 22 Nr. 1 Satz 3 a EStG und der Höhe des Grundfreibetrags (§ 32 a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG).

**5**

Mit seiner Klage begehrt der Kläger sinngemäß den Einkommensteuerbescheid für 2011 vom 04.12.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.03.2013 dahin zu ändern, dass die festgesetzte Einkommensteuer einschließlich des Solidaritätszuschlages dem Grundgesetz und insbesondere dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspricht.

**6**

Zur Begründung macht der Kläger insbesondere die Verfassungswidrigkeit des Einkommensteuertarifs geltend.

**7**

Der Gesetzgeber habe das soziokulturelle Existenzminimum in nicht ausreichenden Umfang von der Besteuerung freigestellt.

**8**

Es verstoße gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, wenn der Kläger bei einem Gesamtbe-trag der Einkünfte in Höhe von 48.409 € netto einen geringeren Anteil als 50 vom Hundert zur freien Verfügung bleiben als bei einem anderen Steuerpflichtigen mit einer steuerli-chen Bemessungsgrundlage von 12.000.000 €.

#### **9**

Zudem verstoße es gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip als Ausfluss des Gleichheitsgrundsatzes des Grundgesetzes, wenn der Gesetzgeber bestimmte Einkunftsarten einem progressiven Steuertarif unterwerfe und andere Einkunftsarten, wie z.B. die Einkünfte aus Kapitalvermögen, nicht. So habe der Kläger bei einem zu versteuernden Einkommen von 42.453 € weitere 100 € mit einem höheren Einkommensteuersatz zuzüglich Solidaritäts-zuschlag zu versteuern, während bei Einkünften aus Kapitalvermögen diese weiteren 100 € nur mit 25 % zuzüglich Solidaritätszuschlag zu versteuern seien. Im Hinblick auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen dürfe es aber keinerlei Unter-schied machen, welche Art von Einkünften der Steuerpflichtige erziele.

#### **10**

Weiter verstoße es gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, wenn der Kläger bei einem zu versteuernden Einkommen von 42.453 € durch die „kalte Progression“ nachweislich mehr belastet werde als ein vergleichbarer Steuerpflichtiger mit einem zu versteuernden Ein-kommen in Höhe von 13,2 Mio. €. Bei einem konstanten Steuersatz könne auch keine kalte Progression auftreten. Dies sei ein Verstoß gegen die horizontale Steuergerechtigkeit.

#### **11**

Schließlich verstoße es gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, dass der Gesetzgeber die Vermögensteuer im Jahr 1997 habe auslaufen lassen, obwohl das BVerfG die Vermö-gesteuer grundsätzlich für zulässig erklärt habe, jedoch eine gleichmäßige Besteuerung der Vermögenswerte bis Ende 2006 verlangt habe. Dieser Forderung sei die Bundesre-gierung nicht nachgekommen. Nun werde auch bei einem Vermögen von 17 Milliarden € keine Vermögensteuer erhoben während den Kläger bei einem zu versteuernden Ein-kommen in Höhe von 42.453 € eine Zahllast für Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag in Höhe von 10.343,22 € treffe.

#### **12**

Das Finanzamt beantragt, die Klage abzuweisen und verweist zur Begründung auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung und im Verfahren 3 K 1045/11. Hier hatte das Amt ausgeführt, dass zu den vom Kläger herangezogenen Gesichtspunkten für die behauptete Verfassungswidrigkeit des materiellen Steuerrechts das Bundesverfassungs-gericht u.a. in seinen Entscheidungen vom 01.03.1979, 1 BvR 212/76 und vom 18.01.2006, 2 BvR 2194/99 festgestellt habe, dass ein solcher Verstoß gegen das Leis-tungsfähigkeitsprinzip nicht vorliege.

#### **13**

Nach Schluss der mündlichen Verhandlung ist das Urteil verkündet worden. Der Kläger war zur mündlichen Verhandlung nicht erschienen.

#### **14**

Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die von den Beteiligten eingereichten Schriftsätze nebst Anlagen und den Inhalt der dem Gericht vorliegenden Steuerakte, Rechtsbehelfsak-te und Bilanzakte mit der StNr. xxx sowie der Akten des Finanzgerichts Nürnberg 111 und 222 verwiesen.

### **Entscheidungsgründe**

#### **15**

Die Klage hat keinen Erfolg.

#### **16**

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid ist nicht rechtswidrig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 S. 1 FGO).

## 17

1. Die Klage ist bereits insoweit unzulässig, als dem Begehren des Klägers durch das Bestehen von Vorläufigkeitsvermerken entsprochen wurde. Dem Kläger steht aufgrund der Vorläufigkeitsvermerke bei seiner Steuerveranlagung ein Rechtsschutzbedürfnis nur insoweit zu, als er sich gegen die unterschiedlichen Steuersätze für die Einkünfte aus Kapitalvermögen gegenüber den anderen Einkunftsarten wendet. Hinsichtlich des übrigen Klagebegehrens hat der Kläger kein Rechtsschutzbedürfnis.

## 18

a) Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH fehlt einer Klage in der Regel das Rechtsschutzbedürfnis, wenn der Steuerbescheid in dem verfassungsrechtlichen Streitpunkt vorläufig ergangen ist, die verfassungsrechtliche Streitfrage sich in einer Vielzahl im Wesentlichen gleichgelagerter Verfahren stellt und bereits ein nicht von vornherein aussichtsloses Musterverfahren beim BVerfG anhängig ist (z.B. BFH-Beschlüsse vom 30.11.2007 III B 26/07, BFH/NV 2008, 374; vom 22. März 1996 III B 173/95, BFHE 180, 217, BStBl II 1996, 506, m.w.N.). Denn dann kann der Steuerpflichtige im Allgemeinen die Klärung der Streitfrage in dem Musterverfahren abwarten, ohne dadurch unzumutbare Rechtsnachteile zu erleiden. Ausnahmen sind möglich, wenn besondere Gründe materiell-rechtlicher oder verfahrensrechtlicher Art substantiiert geltend gemacht werden, die es rechtfertigen, trotz Anhängigkeit des Musterverfahrens Rechtsschutz gegen den im Streitpunkt für vorläufig erklärten Bescheid zu gewähren (BFH in BFH/NV 2008, 374; Gräber/von Groll, FGO vor § 33 a Rz. 4a). Ein Rechtsschutzbedürfnis kann bei vorläufiger Steuerfestsetzung nur ausnahmsweise bestehen, wenn der Steuerpflichtige aus berechtigtem Interesse ein weiteres Verfahren einleiten will, weil er zum Beispiel bisher in den Musterverfahren nicht geltend gemachte Gründe substantiiert vorträgt und diese an das BVerfG oder den EuGH herantragen möchte (BFH-Urteil vom 30.09.2010 III R 39/08, BFHE 231, 7, BStBl II 2011, 11; Pahlke/Koenig/ Cöster, AO § 165 Rz. 63).

## 19

b) Im Streitfall bestanden am Tag der mündlichen Verhandlung (vgl. BMF-Schreiben vom 25.04.2013 IV A 3-S 0338/07/10010, 2013/0213947, BStBl I 2013, 459) unter anderen hinsichtlich des beschränkten Abzugs von Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 3, 4, 4a EStG; 2 BvR 289/10, 2 BvR 288/10, 2 BvR 290/10, 2 BvR 323/10) sowie der Nichtabziehbarkeit von Beiträgen zur Rentenversicherung als vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften nach § 22 Nr. 1 Satz 3 a EStG (2 BvR 1066/10) Vorläufigkeitsvermerke, weil Verfahren beim BVerfG anhängig sind. Bezüglich der Höhe des Grundfreibetrags (§ 32 a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG) waren am Tag der mündlichen Verhandlung zwar nur Verfahren vor dem BFH anhängig, die auch nicht das Streitjahr 2011, sondern die Jahre 2000 bis 2004 betreffen (X R 40/09, X R 41/09, X R 39/09, X R 38/09, III R 1/09). Jedoch fehlt dem Kläger auch für beim BFH anhängige Verfahren hier das Rechtsschutzbedürfnis, denn ab dem 01.01.2009 kann eine vorläufige Veranlagung erfolgen, wenn die Auslegung eines Gesetzes Gegenstand eines Verfahrens vor dem BFH ist (Pahlke/Koenig/Cöster, AO § 165 Rz. 63). Eine nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO vorläufige Festsetzung kann auch dann geändert werden, wenn der BFH oder das BVerfG eine Norm verfassungskonform auslegt (vgl. BFH-Urteil vom 30.09.2010 III R 39/08, BFHE 231, 7, BStBl II 2011, 11). Der Kläger kann die Klärung der Streitfragen in den Musterverfahren abwarten, ohne dadurch unzumutbare Rechtsnachteile zu erleiden. Dem Kläger gehen keine Rechte verloren. Sollte aufgrund einer Entscheidung des BFH, des BVerfG oder des EuGH die Steuerfestsetzung in Gestalt der Einspruchsentscheidung aufzuheben oder zu ändern sein, wird diese Aufhebung oder Änderung von Amts wegen vorgenommen. Der Steuerpflichtige erleidet auch keine unzumutbaren Rechtsnachteile, wenn die materiell-rechtliche Frage in dem Musterverfahren nicht in seinem Sinne oder – z.B. wegen Unzulässigkeit des Rechtsmittels, wegen Abhilfe oder wegen Rücknahme – überhaupt nicht geklärt wird. Denn er kann nach Erledigung des Musterverfahrens gemäß § 165 Abs. 2 Satz 4 AO beantragen, dass die Steuerfestsetzung für endgültig erklärt wird, und gegen die dann auch insoweit endgültige Festsetzung Einspruch einlegen und ggf. anschließend Klage erheben zur weiteren verfassungsrechtlichen Klärung (vgl. BFH-Urteil vom 30.09.2010 III R 39/08, BFHE 231, 7, BStBl II 2011, 11 m.w.N.; Seer in Tipke/ Kruse, AO/FGO, § 165 AO Rz 54; Klein/Rüsken, AO, 10. Aufl., § 165 Rz 56), ohne dass dem § 351 Abs. 1 AO entgegensteht (vgl. z.B. Klein/Rüsken, a.a.O.). Erklärt die Finanzbehörde die vorläufige Festsetzung für endgültig oder entfällt ein Vorläufigkeitsvermerk in einem Änderungsbescheid, sind ebenfalls Einspruch und ggf. Klage möglich.

## 20

Im Streitfall hat der Kläger nur hinsichtlich des konstanten Steuersatzes bei den Einkünften aus Kapitalvermögen im Gegensatz zum Einkommensteuertarif besondere Gründe materiell-rechtlicher oder verfahrensrechtlicher Art substantiiert vorgetragen, die es rechtfertigen, trotz Anhängigkeit der Musterverfahren Rechtsschutz gegen den im Streitpunkt für vorläufig erklärten Bescheid zu gewähren.

## 21

2. Zudem teilt der Senat im vorliegenden Verfahren auch nicht die verfassungsrechtlichen Bedenken des Klägers gegenüber dem Einkommensteuerbescheid. Gegenstand des Verfahrens ist die mit Einkommensteuerbescheid vom 04.12.2012 für den Veranlagungszeitraum 2011 festgesetzte Einkommensteuer und der hierzu festgesetzte Solidaritätszuschlag. Der Kläger wird hierdurch nicht in seinen Rechten, insbesondere nicht in seinem Eigentumsgrundrecht aus Artikel 14 GG verletzt. Die Steuerbelastung ist nach dem Maßstab des Artikel 14 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 GG gerechtfertigt.

## 22

a) Die Steuerbelastung fällt in den Schutzbereich der Eigentumsgarantie. Nach der Rechtsprechung des 1. Senats des BVerfG, nach der Steuerlasten grundsätzlich den Schutzbereich des Artikel 14 GG unberührt lassen, ist das Eigentumsgrundrecht jedoch dann verletzt, wenn die Geldleistungspflichten den Betroffenen übermäßig belasten und seine Vermögensverhältnisse so grundlegend beeinträchtigen, dass sie eine erdrosselnde Wirkung haben (vgl. z. B. Beschluss des BVerfG vom 8. April 1997 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267, NJW 1997, 1974). Es gibt jedoch keine verbindliche verfassungsrechtliche Obergrenze für die Gesamtbelastung mit Einkommensteuer und ggf. Gewerbesteuer. Untergrenze für den Zugriff durch die Einkommensteuer ist der existenznotwendige Bedarf des Steuerpflichtigen (vgl. Beschluss des BVerfG vom 25.09.1992, 2 BvL 5/91 u.a., BVerfGE 87, 153, NJW 1992, 3153). Mit Beschluss des BVerfG vom 18.01.2006 (2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, NJW 2006, 1191) hat der 2. Senat zum Streitjahr 1994 entschieden, dass das Einkommen- und Gewerbesteuerrecht auch für hohe Einkommen gegenwärtig nicht so ausgestaltet ist, dass eine übermäßige Steuerbelastung und damit eine Verletzung der Eigentumsgarantie festgestellt werden könne. Im Streitfall macht der Kläger zwar nicht geltend, allein durch die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer in verfassungswidriger Weise belastet zu sein. Er wendet sich vor allem gegen die nicht ausreichende Berücksichtigung des Existenzminimums und den Steuertarif, der seines Erachtens aufgrund der unterschiedlichen Steuersätze bei Kapitaleinkünften und bei anderen Einkunftsarten sowie der sogenannten kalten Progression in seiner derzeitigen Ausgestaltung zu ungerechten bzw. gleichheitswidrigen Ergebnissen führt. Gleichwohl ergibt sich für den Senat aus dem vorgenannten Beschluss, dass diese Entscheidung zwar „auch“ die Obergrenze der Belastung mit Einkommensteuer zum Anlass hatte, aber das BVerfG insgesamt die Steuerbelastung durch den „gegenwärtigen“ Steuertarif unter Einbeziehung des Grundfreibetrages und des Gebots vertikaler Steuergerechtigkeit, das aus Artikel 3 Abs. 1 GG folgt, seiner Überprüfung zugrunde gelegt hat. Denn das BVerfG führt im vorgenannten Beschluss ausdrücklich aus, die Ausgestaltung der unterschiedlichen Steuersätze in Form eines Tarifs ist primär am Maßstab verfassungsrechtlich gebotener Lastengleichheit auch in vertikaler Richtung zu messen. Die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich zur Besteuerung niedriger Einkommen ist angemessen auszugestalten. Weder dieses Gebot vertikaler Steuergerechtigkeit noch das Verbot übermäßiger Steuerbelastung geben jedoch einen konkreten Tarifverlauf vor; vielmehr setzen beide den unmittelbar demokratisch legitimierten Entscheidungen des Parlaments einen äußeren Rahmen, der nicht überschritten werden darf. Außerdem wird dargelegt, bei der Einkommensteuer liege es im Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers, ob der Tarif linear oder progressiv ausgestaltet wird. Wählt der Gesetzgeber einen progressiven Tarifverlauf ist es grundsätzlich nicht zu beanstanden, hohe Einkommen auch hoch zu belasten soweit beim betroffenen Steuerpflichtigen nach Abzug der Steuerbelastung ein – absolut und im Vergleich zu anderen Einkommensgruppen betrachtet – hohes, frei verfügbares Einkommen bleibt, das die Privatnützigkeit des Einkommens sichtbar macht. Ist letzteres gewährleistet, liegt es weitgehend im Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers, die Angemessenheit im Sinne vertikaler Steuergerechtigkeit selbst zu bestimmen (BVerfG-Beschluss vom 18.01.2006, 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, NJW 2006, 1191; BFH-Beschluss vom 21.11.2006 X B 151/06, juris; Schmidt/Loschelder, EStG, 32. Auflage § 32 a Rz. 3).

## 23

b) Die Grundfreibeträge müssen das Existenzminimum des Steuerpflichtigen und ggf. seiner Familie abdecken. Ihre Höhe richtet sich danach, was der Staat Bedürftigen an Sozialhilfe zur Verfügung stellt (Schmidt/Loschelder, EStG, 32. Auflage, § 32 a Rz. 3). Die Höhe des steuerlich zu verschonenden Existenzminimums hängt von den allgemeinen wirtschaftlichen Verhältnissen und dem in der Rechtsgemeinschaft anerkannten Mindestbedarf ab. Diesen einzuschätzen ist Aufgabe des Gesetzgebers. Soweit der Gesetzgeber jedoch im Sozialhilferecht den Mindestbedarf bestimmt hat, den der Staat bei einem mittellosen Bürger im Rahmen sozialstaatlicher Fürsorge durch Staatsleistungen zu decken hat, darf das von der Einkommensteuer zu verschonende Existenzminimum diesen Betrag jedenfalls nicht unterschreiten. Der Steuergesetzgeber muss dem Einkommensbezieher von seinen Erwerbsbezügen zumindest das belassen, was er dem Bedürftigen zur Befriedigung seines existenznotwendigen Bedarfs aus öffentlichen Mitteln zur Verfügung stellt (vgl. Beschluss des BVerfG vom 25.09.1992, 2 BvL 5/91 u.a., BVerfGE 87, 153, NJW 1992, 3153). Die Maßgröße für das einkommensteuerliche Existenzminimum ist demnach der im Sozialhilferecht jeweils anerkannte Mindestbedarf, der allgemein durch Hilfen zum notwendigen Lebensunterhalt an jeden Bedürftigen befriedigt wird. Die Hilfe zum Lebensunterhalt, die den notwendigen Grundbedarf des täglichen Lebens gewährleisten soll, umfasst neben dem von der zuständigen Landesbehörde oder von einem örtlichen Sozialhilfeträger festgesetzten Regelsatz Leistungen für die Unterkunft und die Heizung sowie einmalige Hilfen, die einen zusätzlichen Grundbedarf berücksichtigen, der durch die laufenden Leistungen nicht gedeckt ist. Das Sozialrecht anerkennt den individuellen Bedarf des einzelnen Bedürftigen nach den Verhältnissen des Einzelfalls. Für das Einkommensteuergesetz hingegen regelt der Gesetzgeber den existenzsichernden Aufwand in einem für alle Einkommensteuerpflichtigen einheitlichen Betrag. Die vergrößernde, die Abwicklung von Massenverfahren erleichternde Typisierung ist von Verfassungswegen nicht zu beanstanden. Im Rahmen einer solchen Typisierung ist das Existenzminimum allerdings grundsätzlich so zu bemessen, dass es in möglichst allen Fällen den existenznotwendigen Bedarf abdeckt, kein Steuerpflichtiger also infolge einer Besteuerung seines Einkommens darauf verwiesen wird, seinen existenznotwendigen Bedarf durch Inanspruchnahme von Staatsleistungen zu decken. Das Existenzminimum kann - wenn auch nur annäherungsweise - am Maßstab der Sozialhilfeleistungen bestimmt werden (vgl. Beschluss des BVerfG vom 25.09.1992, 2 BvL 5/91 u.a., BVerfGE 87, 153). Der 6. Existenzminimumbericht der Bundesregierung vom 2. November 2006 für 2008 (BT-Drs 16/3265,5) kommt zu dem Ergebnis, dass das im Jahr 2008 steuerfrei zu stellende sächliche Existenzminimum eines allein stehenden Erwachsenen 7.140 € beträgt. Darin enthalten ist ein Eckregelsatz in Höhe von 4.140 €, Kosten der Unterkunft in Höhe von 2.364 € und Heizkosten in Höhe von 636 €. Nach dem 7. Existenzminimumbericht der Bundesregierung vom 21.11.2008 (BT-Drs 16/11565) beträgt das steuerfrei zu stellende sächliche Existenzminimum eines allein stehenden Erwachsenen im Jahr 2010 7.656 €. Nach dem 8. Existenzminimumbericht der Bundesregierung vom 30.05.2011 (BT-Drs 17/5550) wird das steuerfrei zu stellende sächliche Existenzminimum eines allein stehenden Erwachsenen im Jahr 2012 auf 7.896 € festgelegt.

## 24

c) Der Senat ist bei Anwendung dieser Rechtsprechung der Auffassung, dass das im Streitjahr bei der Einkommensteuerfestsetzung angewandte Einkommensteuerrecht nicht verfassungswidrig ist. Im Streitfall entspricht der im Jahr 2011 geltende Freibetrag in Höhe von 8.004 € den verfassungsrechtlichen Anforderungen. Der Steuergesetzgeber hat sich bei der Festlegung der Höhe des Grundfreibetrags nach § 32a Abs.1 Nr. 1 EStG an den geltenden Sozialleistungen, die zur Sicherung des Lebensunterhalts gewährt werden, orientiert. Die Regelleistungen nach den sozialrechtlichen Bestimmungen beruhen auf entsprechenden statistischen Erhebungen des Statistischen Bundesamtes. Der Kläger hat zudem kein belastbares Zahlenmaterial vorgelegt, aus dem erkennbar ist, dass der Grundfreibetrag in verfassungsrechtlich unzulässiger Weise zu niedrig bemessen ist. Es ist zwar richtig, dass eine Erhöhung der Einkünfte um die allgemeine Inflationsrate bei gleichbleibenden Steuersätzen zu einer verdeckten Steuererhöhung für die Betroffenen führt. Dies reicht jedoch nicht aus, dass der angewandte Einkommensteuertarif verfassungswidrig ist. Besondere Unterschiede zwischen Einkommensteuertarif und Höhe des Grundfreibetrags für 1994 und 2011 sind für den Senat im Rahmen der Überprüfung der

Einkommensteuerfestsetzung für 2011 nicht ersichtlich. Damit ist die dem Beschluss des BVerfG vom 18.01.2006 zu entnehmende Aussage, dass die gegenwärtige Ausgestaltung des Einkommensteuerrechts keine verfassungswidrige Belastung auslöst, auch für das Streitjahr gültig.

## 25

3. Die unterschiedlichen Tarife für die Einkünfte aus Kapitalvermögen und für die übrigen Einkunftsarten verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten. Insbesondere wird nicht der Gleichheitssatz nach Art 3 Abs. 1 GG verletzt.

## 26

a) Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Verboten ist auch ein gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss, bei dem eine Begünstigung einem Personenkreis gewährt, einem anderen Personenkreis aber vorenthalten wird. 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. Nach der Rechtsprechung des BVerfG wird im Bereich des Steuerrechts, insbesondere des Einkommensteuerrechts, die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit (Beschluss des BVerfG vom 21.06.2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, NJW 2006, 2757 m.w.N. zur Tarifbegrenzung des § 32 c EStG a.F.). Im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit muss 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 Besteuerung niedrigerer Einkommen angemessen ausgestaltet werden muss. Dabei muss eine gesetzliche Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne von Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Bei der Einkommensteuer liegt die konkrete Ausgestaltung eines für alle Einkünfte geltenden Tarifs grundsätzlich im Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers, soweit auch im oberen Bereich den Steuerpflichtigen nach Abzug der Steuerbelastung ein - absolut und im Vergleich zu anderen Einkommensgruppen betrachtet - hohes, frei verfügbares Einkommen bleibt, das die Privatnützigkeit des Einkommens sichtbar macht. Wählt der Gesetzgeber für verschiedene Arten von Einkünften unterschiedliche Tarifverläufe, obwohl die Einkünfte nach der gesetzgeberischen Ausgangsentscheidung die gleiche Leistungsfähigkeit repräsentieren (sog. Schedulensteuerung), muss diese Ungleichbehandlung besonderen Rechtfertigungsanforderungen genügen. Allein die systematische Unterscheidung zwischen verschiedenen Einkunftsarten (vgl. § 2 Abs. 1 EStG) genügt dafür nicht (Beschluss des BVerfG vom 21.06.2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, NJW 2006, 2757 zur Tarifbegrenzung des § 32 c EStG a.F.). Vielmehr gelten für Sondertarife keine geringeren Rechtfertigungsanforderungen als für Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips, die durch besondere sachliche Gründe gerechtfertigt werden müssen. Ob die herangezogenen Rechtfertigungsgründe den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügen, lässt sich nicht unabhängig von den konkret bewirkten Ungleichbehandlungen beurteilen. Führt eine Norm zur Ungleichbehandlung mehrerer Vergleichsgruppen, muss die Ungleichbehandlung bezogen auf die jeweilige Vergleichsgruppe durch einen hinreichenden sachlichen Grund gerechtfertigt werden. Lassen sich die einzelnen Ungleichbehandlungen nur durch unterschiedliche Gründe rechtfertigen, dürfen diese Gründe zueinander nicht in Widerspruch stehen, sondern müssen innerhalb eines vertretbaren gesetzgeberischen Konzepts aufeinander abgestimmt sein. Der Steuergesetzgeber ist dabei grundsätzlich nicht gehindert, nichtfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Allgemeinwohls zu verfolgen. Dann aber muss der Förderungs- und Lenkungszweck von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen werden. Dabei ist dem 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 sachgerecht abzugrenzen ist, ein weiter Beurteilungs- und Gestaltungsspielraum einzuräumen (Beschluss des BVerfG vom 21.06.2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, NJW 2006, 2757 zur Tarifbegrenzung des § 32 c EStG a.F.). Bei der Ordnung von Massenerscheinungen ist der Gesetzgeber berechtigt, die Vielzahl der

Einzelfälle in dem Gesamtbild zu erfassen, das nach den ihm vorliegenden Erfahrungen die regelungsbedürftigen Sachverhalte zutreffend wiedergibt. Auf dieser Grundlage darf er grundsätzlich generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen.

## **27**

b) Ab dem Veranlagungszeitraum 2009 hat der Gesetzgeber mit dem Unternehmen-steuerreformgesetz 2008 in Deutschland eine Abgeltungssteuer mit einem gesonderten, linearen Tarif von 25 % auf Kapitaleinkünfte eingeführt. Dem Einkommensteuerrecht lag bislang das Prinzip der gleichmäßigen und einheitlichen Erfassung aller Einkünfte zugrunde. Einkünfte aus Kapitalvermögen werden damit ab 2009 nach anderen Regeln besteuert. So wird ab 2009 und damit auch im Streitjahr 2011 für die Einkünfte aus Kapitalvermögen das bislang geltende Nettoprinzip aufgegeben, indem ein Werbungskostenabzug versagt und der lediglich durch einen Sparer-Pauschbetrag reduzierte Bruttobetrag der Besteuerung zugrundegelegt wird (§ 20 Abs. 9 Satz 1 EStG 2011). Es gilt ein einheitlicher Steuersatz von 25 %. Zudem findet kein Verlustausgleich mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten statt. Schließlich wurde durch die Unternehmensteuerreform 2008 der Besteuerungstatbestand des § 20 EStG erheblich erweitert, indem umfangreiche – zuvor in § 23 a.F. geregelte – Veräußerungstatbestände in die Besteuerung unabhängig von jeder Haltedauer der Kapitalanlage einbezogen werden. Das bedeutet für die Einkünfte aus Kapitalvermögen eine Ungleichbehandlung im Verhältnis zu den anderen Einkunftsarten, einen Verstoß gegen die Gleichwertigkeit der Einkunftsarten und einen Verstoß gegen die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (vgl. Weber-Grellet, NJW 2008, 545). Für das deutsche Steuerrecht ist dies der Eintritt in die Scheduling der Einkunftsarten und der Einstieg in die sogenannte „duale Einkommensteuer“.

## **28**

c) Der Gesetzgeber verfolgte mit der Systemumstellung das Ziel, den privaten Transfer von Kapitalvermögen ins Ausland einzudämmen, um so das Steueraufkommen aus Kapitaleinkünften mittelfristig zu erhöhen. Dies sollte durch einen international attraktiven Steuersatz und unter Wahrung der Anonymität der Anleger erreicht werden. Zugleich sollte durch die Besteuerung an der Quelle die Steuerhinterziehung erheblich reduziert, Vollzugshindernisse beseitigt und mehr Steuergerechtigkeit erreicht werden. Schließlich soll durch die abgeltende Wirkung des Kapitalertragsteuerabzugs die Besteuerung von Kapitaleinkünften erheblich vereinfacht, die Beteiligten entlastet werden und durch die Systemumstellung eine erhöhte Akzeptanz der Besteuerung erreicht werden (BT-Drs 16/4841, 33 ff; BT-Drs 16/4714; BR-Drs 220/07 Seite 61; Baumgärtel/Lange in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 32 d Rz. 3).

## **29**

Die Literatur hat die Einführung eines gesonderten, linearen Tarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen angesichts des gesetzgeberischen Typisierungsspielraums, der Vereinfachung und des umfassenden Vollzugs überwiegend für verfassungsrechtlich gerechtfertigt erachtet (vgl. Blümich/Treiber, EStG, § 32 d Rz. 46 f; Kirchhof/Lambrecht, EStG, 12. Auflage, § 32 d Rz. 2; Weber-Grellet, NJW 2008, 545; Baumgärtel/Lange in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 32 d Rz. 3; a.A. Hey, Betriebsberater 2007, 1003). Das Finanzgericht Nürnberg entschied bereits für das Streitjahr 2009 mit Urteil vom 7. März 2012, dass der gesonderte Tarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen verfassungsrechtlich gerechtfertigt ist (Urteil vom 7. März 2012 3 K 1045/11, EFG 2012, 1054). Höchstrichterliche Rechtsprechung ist zu dieser Thematik bei Kapitaleinkünften – soweit ersichtlich – noch nicht vorhanden.

## **30**

d) Unter Berücksichtigung der angeführten Rechtsprechung des BVerfG wird der Kläger im Streitfall durch die im Streitjahr geltenden Regelungen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen nicht in seinen Rechten verletzt. Nach Auffassung des Senats ist die Ungleichbehandlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen gegenüber den sechs anderen Einkunftsarten durch die mit dem Abzug an der Quelle verbundenen Sicherstellung des einheitlichen, effizienten und gleichheitsgerechten Vollzugs, der Einschränkung von Möglichkeiten zur Steuerverkürzung, der Vereinfachung des Verfahrens durch den Wegfall des Deklarationsprinzips sowie des gesetzgeberischen Typisierungsspielraums gerechtfertigt. Gerade im Bereich der Kapitaleinkünfte war für den Bürger angesichts der überbordenden Komplexität meist die



Grenze überschritten, sodass für die Ausfüllung der Anlagen „KAP“ und „AUS“ professionelle Hilfe in Anspruch genommen werden musste (so auch Weber-Grellet, NJW 2008, 545). So entfällt mit der Neuregelung die in der Praxis kaum durchführbare Unterscheidung zwischen Nutzungsertrag und Veräußerungsertrag. Der Gesetzgeber darf Vollzugsdefizite, die Möglichkeit der einfachen Kapitalverlagerung und auch das internationale Umfeld bei seiner Gesetzgebung berücksichtigen. Zudem ist darauf hinzuweisen, dass der Steuersatz von 25 % bei Kapitaleinkünften auf eine Bemessungsgrundlage angewandt wird, bei der zwar der Sparer-Pauschbetrag, nicht aber Werbungskosten in Abzug gebracht werden (§ 20 Abs. 9 Satz 1 EStG 2009). Hingegen werden bei den anderen sechs Einkunftsarten die Einkünfte als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten oder als Gewinn berechnet. Somit sind bei den anderen Einkunftsarten Werbungskosten oder Betriebsausgaben in Abzug zu bringen. Die Abgeltungssteuer ist nach Auffassung des Senats ein wirksames Instrument, die Komplexität des Steuerrechts zu reduzieren. Sie ist ein akzeptabler Kompromiss zwischen Vereinfachung auf der einen und materieller Einzelfallgerechtigkeit auf der anderen Seite. Damit liegen besondere sachliche Gründe für die Ungleichbehandlung vor.

### **31**

Die Kostenentscheidung folgt aus den §§ 143 Abs. 1, 135 Abs. 1 FGO.