



**In dem Verfahren
über
die Verfassungsbeschwerde**

der Erbgemeinschaft als Gesamtrechtsnachfolger des Herrn (...),

- Bevollmächtigte: (...) -

- gegen
- a) das Urteil des Bundesfinanzhofs
vom 24. Februar 2022 - III R 9/20 -,
 - b) das Urteil des Finanzgerichts Münster
vom 18. Dezember 2019 - 1 K 2665/17 E -,
 - c) die Einspruchsentscheidung des Finanzamts Steinfurt
vom 31. Juli 2017 - (...) -,
 - d) den Bescheid des Finanzamts Steinfurt über Einkommensteuer 2000
vom 15. Oktober 2002 in der Gestalt des Bescheids vom 21. Februar 2005
- (...) -

hat die 2. Kammer des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts durch
die Richterinnen Langenfeld,
Fetzer
und den Richter Offenloch

gemäß § 93b in Verbindung mit § 93a BVerfGG in der Fassung der Bekanntmachung
vom 11. August 1993 (BGBl I S. 1473)
am 2. Juli 2026 einstimmig beschlossen:

Die Verfassungsbeschwerde wird nicht zur Entscheidung angenommen.

G r ü n d e :

Mit ihrer Verfassungsbeschwerde wenden sich die Beschwerdeführer gegen die Bemessung der Einkommensteuer für einen im Jahr 2000 angefallenen Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16 des Einkommensteuergesetzes (EStG) durch die Fachgerichte und die Finanzbehörden. 1

I.

1. Die Beschwerdeführer sind die Erben und (in einem Fall) Erbeserben des im Streitjahr 2000 zusammen mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer veranlagten und während des Einspruchsverfahrens verstorbenen Erblassers. 2

Der Erblasser hielt aufgrund eines Vertrags vom 26. September 1992 eine atypisch stille Unterbeteiligung am Kommanditanteil einer Kommanditgesellschaft. Im Vertrag war eine ordentliche Kündigung des Unterbeteiligungsverhältnisses erstmalig zum 30. September 2000 unter Einhaltung einer Frist von zwei Jahren vorgesehen. Mit Schreiben vom 18. Mai 1998 kündigte der Erblasser das Unterbeteiligungsverhältnis zum 30. September 2000. Das Auseinandersetzungsguthaben wurde in Raten in den Jahren 2001 bis 2012 ausgezahlt. 3

2. Im Bescheid für 2000 über Einkommensteuer bemaß das Finanzamt die Einkommensteuer auf den Veräußerungsgewinn in Höhe von 1.529.903,80 Euro mit dem allgemeinen Steuersatz gemäß § 32a EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung, daher mit dem Spitzensteuersatz von 51 %, und wandte hierauf die Tarifiermäßigungsvorschrift des § 34 Abs. 1 EStG in der Fassung des am 31. März 1999 verkündeten Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 (BGBl I S. 402) an, wonach statt des bisher anzuwendenden halben durchschnittlichen Steuersatzes die vorliegend weniger günstige sogenannte Fünftel-Regelung galt. 4

Der Erblasser und seine Ehefrau legten hiergegen Einspruch ein und beantragten erfolglos die Besteuerung des Veräußerungsgewinns mit dem halben durchschnittlichen Steuersatz gemäß § 34 Abs. 1 EStG nach den im Veranlagungszeitraum 1998 gültigen Vorschriften (die Hälfte des Spitzensteuersatzes von 53 %). 5

3. Das Finanzgericht Münster wies die von den Erben beziehungsweise Erbeserben des Erblassers erhobene Klage mit angegriffenem Urteil vom 18. Dezember 2019 - 1 K 2665/17 E - als unbegründet ab. Die im Streitjahr 2000 geltende Fassung des § 34 EStG entfalte keine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung. Das Vertrauen des Rechtsvorgängers der Beschwerdeführer darauf, dass im Zeitpunkt der Entstehung seines Anspruchs auf Auszahlung eines Auseinandersetzungsguthabens noch der halbe durch- 6

schnittliche Steuersatz (§ 34 Abs. 1 EStG in der bis 1998 geltenden Fassung) maßgeblich sei, sei nicht von Verfassungs wegen geschützt.

4. Die hiergegen vom Finanzgericht zugelassene Revision wies der Bundesfinanzhof mit angegriffenem Urteil vom 24. Februar 2022 - III R 9/20 -, BFHE 276, 107 als unbegründet zurück. 7

a) Zwischen der vom Erblasser am 18. Mai 1998 ausgesprochenen Kündigung und dem Eintritt der Kündigungsfolgen am 30. September 2000 sei § 34 Abs. 1 EStG für den Erblasser nachteilig geändert worden. Für die Einkommensteuer auf den Veräußerungsgewinn des Erblassers sei die im Jahr 2000 durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 31. März 1999 eingeführte Fünftel-Regelung maßgebend. Die Vorschrift in § 34 Abs. 1 EStG, nach der die Einkommensteuer unter bestimmten Voraussetzungen mit dem halben durchschnittlichen Steuersatz zu bemessen gewesen sei, sei gemäß § 52 Abs. 47 Satz 1 EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 nur bis zum 31. Dezember 1998 anwendbar gewesen. § 34 (Abs. 3) EStG in der Fassung des Gesetzes zur Ergänzung des Steuersenkungsgesetzes (Steuersenkungsergänzungsgesetz - StSenkErgG) vom 19. Dezember 2000 (BGBl I S. 1812), mit dem unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit zur Bemessung der Einkommensteuer auf Veräußerungsgewinne mit dem halben durchschnittlichen Steuersatz wieder eingeführt worden sei, sei erst ab dem Veranlagungszeitraum 2001 anwendbar. 8

b) Die geänderte Tarifbegünstigungsvorschrift des § 34 Abs. 1 EStG und die Überleitungsregelung des § 52 Abs. 47 EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 seien nicht verfassungswidrig; sie würden in Bezug auf die Fallkonstellation des Streitfalls keine unzulässige Rückwirkung entfalten und seien insoweit mit den Grundsätzen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes vereinbar. 9

aa) Die Gesetzesänderung sei bereits im Jahr 1999 erfolgt, die Einkommensteuerschuld sei gemäß § 38 AO in Verbindung mit § 25 Abs. 1, § 36 Abs. 1 EStG erst mit Ablauf des Jahres 2000 entstanden. Ein Fall der echten Rückwirkung sei damit nicht gegeben. Es liege aber ein Fall der unechten Rückwirkung vor. Denn die Beendigung der Unterbeteiligung und damit die Besteuerung des Veräußerungserlöses im Jahr 2000 seien durch in der Vergangenheit liegende Umstände – die Vereinbarung im Jahr 1992 und die im Jahr 1998 ausgesprochene Kündigung – bereits ins Werk gesetzt worden, bevor der Gesetzentwurf am 9. November 1998 in den Bundestag eingebracht und das Gesetz am 31. März 1999 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht worden sei. 10

bb) In einem derartigen Fall müsse der Gesetzgeber Gesichtspunkte des Vertrauensschutzes und der Verhältnismäßigkeit beachten. Unter Berücksichtigung dieser Kriterien sei § 34 Abs. 1 in Verbindung mit § 52 Abs. 47 EStG 1999/2000 im Streitfall mit den Grundsätzen grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes vereinbar, weil die Bestim- 11

mungen zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich seien und bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibe.

(1) Ausweislich der Gesetzesmaterialien zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 (Verweis auf BTDrucks 14/23, S. 183) diene die Gesetzesänderung der Einnahmenerzielung und der Beseitigung der über den Zweck der Progressionsglättung hinausgehenden Begünstigung der außerordentlichen Einkünfte und der Vereinheitlichung und Vereinfachung der Besteuerung. Zur Förderung dieser Gesetzeszwecke sei die Gesetzesänderung unter Berücksichtigung der legislativen Entscheidungsprärogative geeignet und erforderlich. 12

(2) Umstände, die im Streitfall besondere Momente überwiegender Schutzwürdigkeit begründen könnten, lägen nicht vor. 13

(a) Der Streitfall gehöre nicht zur Fallgruppe „zeitnah Wirkungen entfaltende Dispositionen“. Denn weder die Vereinbarung vom 26. September 1992 noch die mit Schreiben vom 18. Mai 1998 ausgesprochene Kündigung hätten zeitnah – spätestens nach einem Veranlagungszeitraumwechsel – ihre Wirkungen entfalten sollen, sondern erst zum 30. September 2000. Der Auffassung der Beschwerdeführer, die Entscheidung in BVerfGE 127, 31 sei auf Arbeitnehmerabfindungen zugeschnitten, bei bilanzierenden Steuerpflichtigen sei dagegen Vertrauensschutz über mindestens zwei Veranlagungszeitraumwechsel hinweg zu gewähren, sei nicht zu folgen. Es gebe keinen Erfahrungssatz, wonach für die Ermittlung stiller Reserven und das Aufstellen einer Bilanz ein längerer Vorlauf oder eine längere Kündigungsfrist als ein Jahr notwendig sei. 14

(b) Im Streitfall habe der der Besteuerung zugrunde liegende Vorgang vor Inkrafttreten der Neuregelung oder vor einem anderen maßgeblichen Zeitpunkt auch keinen gesteigerten Grad an Abgeschlossenheit erreicht. 15

(aa) Am 31. März 1999 habe nach den genannten Grundsätzen noch kein gesteigerter Grad an Abgeschlossenheit des der Besteuerung zugrunde liegenden Vorgangs vorgelegen. Die Gewinnfeststellung sei erst nach dem beziehungsweise zum 30. September 2000 erfolgt, der Zufluss des Auseinandersetzungsguthabens sei ab dem Jahr 2001 bewirkt worden. In den Jahren 1998 oder 1999 habe der Erblasser noch nicht sicher gewusst, ob und in welcher Höhe er im Jahr 2000 einen Gewinn erzielen würde. Er habe auf den Gewinn vor der Gewinnfeststellung auch nicht zugreifen können. An einem gesteigerten Grad an Abgeschlossenheit am Stichtag mangle es im Streitfall erst recht, wenn man – was auch bei Gewinneinkünften in Betracht komme (Verweis auf BVerfGE 132, 302) – auf den Zufluss ab dem Jahr 2001 abstellen würde. 16

(bb) Der Streitfall sei hinsichtlich des Grads an Abgeschlossenheit des der Besteuerung zugrunde liegenden Vorgangs auch nicht mit den Fällen vergleichbar, die Gegenstand der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts in BVerfGE 127, 1 und 127, 61 gewesen seien. Denn bei den Gewinneinkunftsarten seien Wertzuwächse grundsätzlich bis zuletzt steuerverhaftet. Die bloße Hoffnung oder Erwartung, dass Vermögensgegenstände, auf denen stille Reserven ruhten, bis zur Betriebsaufgabe oder bis zur Veräußerung im Betriebsvermögen blieben und die Einkommensteuer danach (nach altem Recht) zum halben durchschnittlichen Steuersatz bemessen werde, habe nichts mit einem besonderen Grad an Abgeschlossenheit des Vorgangs zu tun und sei auch im Übrigen nicht besonders schutzwürdig. Einen allgemeinen (Vertrauens-)Schutz vor zukünftigen steuerrechtlichen Änderungen in Bezug auf noch nicht realisierte und nicht verfestigte Wertsteigerungen im Bereich der gewerblichen Einkünfte gebe es nicht (Verweis auf BVerfGE 148, 217 <256 Rn. 139>). Somit seien die Ausführungen in BVerfGE 127, 1 im Hinblick auf den Dualismus der Einkunftsarten, auf den das Bundesverfassungsgericht auch in dem zitierten Beschluss ausdrücklich abgestellt habe, nicht auf die Besteuerung gewerblicher Einkünfte übertragbar. 17

(cc) Im Streitfall sei das Vertrauen des Erblassers auch nicht deshalb besonders schutzwürdig, weil dieser am 9. November 1998 oder am 31. März 1999 bereits einen konkret vorhandenen Vermögensbestand im grundrechtlich geschützten Verfügungsbereich, eine verfestigte Vermögensposition oder eine verfestigte Erwartung auf Vermögenszuwächse erworben habe oder sich in einer rechtlich konturierten Situation befunden habe, durch die sich seine Position von der Situation bloß genereller Rechtsunterworfenheit abgehoben habe. Selbst wenn man zugunsten der Beschwerdeführer ihre Behauptung als richtig unterstelle, dass die Beteiligung ihres Rechtsvorgängers zwischen dem 26. September 1992 und dem 31. März 1999 kontinuierlich an Wert gewonnen habe – was das Finanzgericht nicht festgestellt habe –, habe dieser vor dem 30. September 2000 jedoch noch keinen konkreten Vermögensbestand, sondern nur die Erwartung gehabt, dass Vermögensgegenstände, in denen (angeblich) stille Reserven geruht hätten, bis zur Aufgabe der Unterbeteiligung im Betriebsvermögen verblieben, dass eine Aufgabe oder Veräußerung der Unterbeteiligung mit Gewinn und dass die Versteuerung des Veräußerungsgewinns nach altem Recht zum halben durchschnittlichen Steuersatz möglich sein würde. 18

(dd) Der Gesetzgeber habe mit der Neuregelung des § 34 Abs. 1 EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 auch nicht das Vertrauen in den Fortbestand einer befristeten (Übergangs-)Vorschrift enttäuscht. Zwar sei im Zusammenhang mit der Herabsetzung des Höchstbetrags der dem halben durchschnittlichen Steuersatz unterliegenden Einkünfte von 30 Millionen DM auf 15 Millionen DM durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform vom 29. Oktober 1997 (BGBl I S. 2590) durch § 52 Abs. 24a EStG geregelt, welcher Höchstbetrag für 1998 bis 2000 (15 Millionen DM) und für den Veranlagungszeitraum 2001 und die folgenden Veranlagungszeiträume (10 Millionen 19

DM) gelten solle. Aus einer Regelung, durch welche lediglich die Höhe der begünstigten Einkünfte begrenzt werde, könne nicht zwingend auf die Fortgeltung des ermäßigten Steuersatzes für außerordentliche Einkünfte für einen bestimmten Übergangszeitraum geschlossen werden.

(ee) Der Vortrag, der Erblasser habe über keine Möglichkeit zur Risikovorsorge durch eine abweichende Vertragsgestaltung verfügt, weil es sich bei der Kündigung um eine einseitige Gestaltungserklärung gehandelt habe, rechtfertige keine günstige Entscheidung. Eine Vorsorge gegen steuerliche Risiken hätte beispielsweise bei Abschluss des Unterbeteiligungsvertrags im Jahr 1992, eventuell auch noch – durch eine Vertragsänderung – im Vorfeld der Kündigung getroffen werden können. 20

c) Die für die Veranlagungszeiträume 1999 und 2000 geltende Regelung des § 34 Abs. 1 EStG verstoße auch nicht gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 20 GG. Die unterschiedliche einkommensteuerrechtliche Behandlung von Wertsteigerungen im Privat- und im Betriebsvermögen infolge des Dualismus der Einkunftsarten sei mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar (Verweis auf BVerfGE 127, 61 <85 f.>). Ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz liege auch nicht deshalb vor, weil bis zum Jahr 1998 eine Besteuerung mit dem halben durchschnittlichen Steuersatz möglich gewesen sei und ab dem Jahr 2001 – mit Einschränkungen – wieder möglich sei. Im Hinblick auf den Grundsatz der Abschnittsbesteuerung könne der Fall des Erblassers nicht unmittelbar mit der Besteuerung der Gewinne, die in einem anderen Veranlagungszeitraum zugeflossen seien, verglichen werden. Die Neuregelung des § 34 Abs. 3 EStG ab dem Jahr 2001 sei zudem keine Folge einer Änderung des Binnensystems des § 34 EStG, sondern eine Folge der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens. Bei einem derartigen Systemwechsel sei der Gesetzgeber berechtigt, die Neuregelung erst mit dem Systemwechsel wirksam werden zu lassen, ohne einen gleitenden Übergang vorsehen zu müssen. Eine rückwirkende Besserstellung sei verfassungsrechtlich nicht geboten. 21

II.

1. Mit ihrer fristgerecht eingegangenen Verfassungsbeschwerde rügen die Beschwerdeführer, dass die Neufassung des § 34 EStG eine unzulässige unechte Rückwirkung darstelle. Das Vertrauen des Erblassers sei besonders schutzwürdig, weil er vor der Einbringung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 in den Bundestag mit seiner unwiderruflichen Kündigung vor der für ihn nachteiligen Gesetzesänderung über seine Beteiligung abschließend disponiert habe. Diesem Vertrauenstatbestand liege der Umstand zugrunde, dass der Steuerpflichtige bereits dann, wenn er sich (zivil-)rechtlich zu bestimmten Dispositionen verpflichte, Kenntnis der steuerlichen Folgen haben müsse, weil von ihnen abhängen, ob und wie Rechtsgeschäfte abgeschlossen würden. 22

a) Dass zwischen dem Ausspruch der Kündigung am 18. Mai 1998 und ihrem Wirksamwerden zum 30. September 2000 ein längerer Zeitraum liege, sei für die Beurteilung der Schutzwürdigkeit des Vertrauens des Erblassers unerheblich. Zwar fänden sich in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts Tendenzen, das Rechtsänderungsrisiko bei sehr langer vertraglicher Bindung dergestalt zwischen Gesetzgeber und Steuerpflichtigen aufzuteilen, dass Letztere sich vertraglich absichern müssten, weil nicht damit gerechnet werden könne, dass die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen über einen längeren Zeitraum unverändert blieben. Die in BVerfGE 127, 31 für Entlassungsentschädigungen angenommene Begrenzung des Schutzes von Dispositionen auf zwei Veranlagungszeiträume fuße allerdings auf der Prämisse, dass der Steuerpflichtige bei Abschluss der Abfindungsvereinbarung Risikovorsorge betreiben und sich in seiner Vertragsgestaltung gegen zukünftige Steuererhöhungen absichern könne. Bei einseitigen Rechtsgeschäften wie der hier vorliegenden Kündigung, die nicht zurückgenommen werden könne und deren Bedingungen unabänderlich gewesen seien, fehle es hieran aber gerade. 23

b) Nur zwei Jahre später habe der Gesetzgeber zudem den halben Steuersatz mit Wirkung ab dem 1. Januar 2001 wieder eingeführt. Dies belege, dass die Gesetzesänderung nicht geeignet gewesen sei, die ursprünglich verfolgten Zwecke zu erreichen, und lasse zudem das schutzwürdige Vertrauen des Erblassers auf die Rechtslage im Zeitpunkt seiner Disposition über die Gestaltungsfreiheit und das allgemeine Änderungsinteresse des Gesetzgebers, auch unter Berücksichtigung des Prinzips der Zeitabschnittsbesteuerung, hinauswachsen. 24

2. Unabhängig von der durch den Ausspruch der Kündigung getätigten schutzwürdigen Disposition des Erblassers sei dessen Vertrauen in den Bestand der alten Rechtslage auch deswegen besonders schutzwürdig, weil er eine realisierbare verfestigte Erwartung auf nach der bisherigen Rechtslage steuerlich begünstigte Vermögenszuwächse erlangt habe. Die konkret verfestigte Vermögensposition bestehe im vorliegenden Fall in der seit Eingehung der Unterbeteiligung im Jahr 1992 angewachsenen Wertsteigerung der Unterbeteiligung an der Kommanditbeteiligung an der KG, die bis zum Inkrafttreten des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 zum halben Durchschnittssteuersatz hätte realisiert werden können. Mit der Kündigung des Unterbeteiligungsvertrags am 18. Mai 1998, also mehrere Monate vor der Einleitung des Gesetzgebungsverfahrens zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, sei der Anspruch entstanden, das in Erfüllung der Vertragsbeendigung auszahlende Auseinandersetzungsguthaben zum halben durchschnittlichen Steuersatz zu vereinnahmen. Nicht entscheidend sei, ob der Erblasser konkret darauf vertraut habe, den Wertzuwachs seiner Unterbeteiligung steuerbegünstigt realisieren zu können. Die hier einschlägigen Judikate des Bundesverfassungsgerichts zu § 23 und § 17 EStG seien zwar zur rückwirkenden Beseitigung von Steuerbefreiungen ergangen. Doch seien Wertzuwächse, die unter der Geltung des halben durchschnittlichen Steuersatzes entstanden seien, vertrauensrechtlich in gleicher Weise zu schützen. Es könne keinen grundsätzlichen 25

Unterschied machen, ob sich das Vertrauen auf vollständige Steuerfreiheit oder nur auf die Anwendung eines um die Hälfte ermäßigten Steuersatzes beziehe.

3. Entgegen den Ausführungen des Bundesfinanzhofs stehe der Anwendung der Rechtsprechungsgrundsätze aus BVerfGE 127, 1 und 127, 61 nicht entgegen, dass vorliegend die Einkunftsart der gewerblichen Einkünfte, also eine Gewinneinkunftsart, betroffen sei. Abgesehen davon, dass bei § 17 EStG ebenfalls der Gewinn auf den Veräußerungszeitpunkt ermittelt werde und insoweit entgegen der Auffassung des Bundesfinanzhofs nicht Ungleiches ungleich, sondern Gleiches ungleich behandelt werde (Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG), komme der Dualismus der Einkunftsarten vorliegend nicht zum Tragen, weil es nicht nur um die Wertsteigerung im Betriebsvermögen einer Gewinneinkunftsart verstrickter Wirtschaftsgüter, sondern um den Schutz des Vertrauens auf das Besteuerungsregime im Zeitpunkt der bereits vollzogenen Verfügung über diese Wirtschaftsgüter gehe. 26

III.

Die Verfassungsbeschwerde ist nicht zur Entscheidung anzunehmen, weil die Annahmenvoraussetzungen des § 93a Abs. 2 BVerfGG nicht vorliegen. Sie hat keine hinreichende Aussicht auf Erfolg, denn sie genügt nicht den Darlegungsanforderungen der § 23 Abs. 1 Satz 2, § 92 BVerfGG und ist damit unzulässig. Damit kommt weder eine Annahme zur Durchsetzung als verletzt gerügter verfassungsmäßiger Rechte noch wegen grundsätzlicher verfassungsrechtlicher Bedeutung in Betracht (vgl. BVerfG, Beschluss der 2. Kammer des Ersten Senats vom 22. August 2012 - 1 BvR 573/12 -, Rn. 17; Beschlüsse der 1. Kammer des Zweiten Senats vom 9. März 2018 - 2 BvR 174/18 -, Rn. 17, und vom 21. Juni 2019 - 2 BvR 2189/18 -, juris, Rn. 16). 27

1. Der Beschwerdeführer hat die geltend gemachte Verletzung in Grundrechten oder grundrechtsgleichen Rechten nachvollziehbar darzulegen. Eine § 23 Abs. 1 Satz 2, § 92 BVerfGG genügende Begründung setzt insoweit voraus, dass der die Rechtsverletzung enthaltende Vorgang substantiiert und schlüssig vorgetragen wird (vgl. BVerfGE 113, 29 <44>; 115, 166 <179 f.>; 130, 1 <21>; 149, 86 <108 f. Rn. 61>; 151, 67 <84 f. Rn. 49>). Bei einer gegen eine gerichtliche Entscheidung gerichteten Verfassungsbeschwerde bedarf es in der Regel einer ins Einzelne gehenden argumentativen Auseinandersetzung mit ihr und ihrer Begründung (vgl. BVerfGE 140, 229 <232 Rn. 9>; 151, 67 <84 Rn. 49>). Mit dem zugrunde liegenden einfachen Recht hat sich der Beschwerdeführer außerdem jedenfalls insoweit auseinanderzusetzen, als dies für die Beurteilung der verfassungsrechtlichen Aspekte des zur Prüfung durch das Bundesverfassungsgericht gestellten Falles erforderlich ist (vgl. BVerfGE 162, 1 <52 Rn. 94>; BVerfG, Beschluss der 3. Kammer des Zweiten Senats vom 11. November 2021 - 2 BvR 1473/20 -, Rn. 16). Es muss deutlich werden, inwieweit durch die angegriffene Maßnahme das bezeichnete Grundrecht verletzt sein soll (vgl. BVerfGE 151, 67 <84 Rn. 49>; 162, 1 <52 Rn. 94>; 163, 165 <210 Rn. 75>). Dabei muss grundsätzlich auch die verfassungsrechtliche Rechtslage dargestellt werden. Hat das Bundesverfas- 28

sungsgericht zu den von der Verfassungsbeschwerde aufgeworfenen verfassungsrechtlichen Fragen bereits Maßstäbe entwickelt, muss die Verfassungsbeschwerde an diese anknüpfen, sich mit ihnen auseinandersetzen und auf dieser Grundlage darlegen, dass und aus welchen Gründen eine Verletzung in den geltend gemachten verfassungsbeschwerdefähigen Rechten vorliegen soll (vgl. BVerfGE 140, 229 <232 Rn. 9>; 142, 234 <251 Rn. 28>; 149, 346 <359 Rn. 23>).

Unabhängig davon ist der Beschwerdeführer gehalten, seine Verfassungsbeschwerde bei entscheidungserheblicher Veränderung der Sach- und Rechtslage aktuell zu halten und die Beschwerdebegründung gegebenenfalls nachträglich zu ergänzen (vgl. BVerfGE 106, 210 <214 f.>; 158, 170 <194 Rn. 57> – IT-Sicherheitslücken; stRspr). 29

2. Diese Anforderungen wahrt die Verfassungsbeschwerde nicht. Dies gilt insbesondere für die gerügte Verletzung des allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatzes des Art. 3 Abs. 1 GG, der lediglich an zwei Stellen eine stichwortartige Erwähnung findet. Aber auch ein Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz des Vertrauensschutzes aus Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 GG ist nicht hinreichend dargelegt. Die Beschwerdeführer haben eine Enttäuschung schutzwürdigen Vertrauens des Erblassers und damit eine nicht gerechtfertigte unechte Rückwirkung nicht substantiiert und schlüssig dargetan. 30

a) Die Verfassungsbeschwerde setzt sich im Rahmen der Ausführungen zur Schutzbedürftigkeit des mit der Verschärfung der Tarifbegünstigungsvorschrift des § 34 Abs. 1 EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 enttäuschten Vertrauens des Erblassers in die von ihm getätigte Disposition (Kündigung der Unterbeteiligung) nicht hinreichend damit auseinander, dass der Steuerpflichtige nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts grundsätzlich gehalten ist, selbst durch Vereinbarung entsprechender Anpassungsklauseln oder rechtsgeschäftlicher Möglichkeiten zur Vertragsbeendigung Vorsorge für den Fall einer für ihn nachteiligen Änderung des Steuerrechts zu tragen. Dabei muss ein Steuerpflichtiger umso eher mit etwaigen Rechtsänderungen rechnen und gegebenenfalls selbst durch Vereinbarung entsprechender Anpassungsklauseln Vorsorge tragen, je größer der zeitliche Abstand zwischen dem Abschluss der Vereinbarung und dem vorgesehenen Zahlungszeitpunkt war (vgl. BVerfGE 127, 31 <51>; 157, 177 <208 Rn. 69> – vorausgezahlte Erbbauzinsen; zusammenfassend nach Eingang der Verfassungsbeschwerde BVerfGE 165, 103 <143 Rn. 116> – vororganschaftliche Mehrabführungen). Bereits in seiner Entscheidung in BVerfGE 127, 31 zur Entschädigung von Arbeitnehmern hat das Bundesverfassungsgericht ausgeführt und später in seiner Entscheidung zur Vorauszahlung von Erbbauzinsen in BVerfGE 157, 177 bekräftigt, dass verbindliche Vereinbarungen über eine Entschädigung oder über Vorauszahlungen weniger schutzwürdig seien, soweit der Beendigungs- und Zahlungszeitpunkt über einen längeren Zeitraum als über das Folgejahr hinaus verschoben worden sei (BVerfGE 127, 31 <51>; 157, 177 <208 Rn. 69>). Es liege in solchen Fällen ferner, auf den Fortbestand des geltenden Rechts 31

zu vertrauen, und näher, mit vertraglichen Klauseln auch die Verteilung des Risikos künftiger Steuerverschärfungen zu regeln. Der Gesetzgeber ändere das Einkommensteuerrecht – dem Periodizitätsprinzip entsprechend – typischerweise und auch bei der verfahrensgegenständlichen Norm veranlagungszeitraumbezogen (vgl. BVerfGE 127, 31 <53>; 157, 177 <208 Rn. 69>). In der letztgenannten Entscheidung stellte das Bundesverfassungsgericht maßgeblich darauf ab, dass der für Abwicklung einer Vorauszahlungsvereinbarung benötigte Zeitraum überschaubar sei und sich daher von dem Fall der Vereinbarung einer Entschädigungszahlung bei Beendigung eines Dienst- oder Arbeitsverhältnisses unterscheide, bei dem das beiderseitige Interesse der Beteiligten an einem gewissen zeitlichen Abstand zwischen der Entschädigungsvereinbarung und Zahlung bei Beendigung des bisherigen Dienst- oder Arbeitsverhältnisses evident sei und für die der Senat deshalb eine Schutzbedürftigkeit der Vereinbarung im Hinblick auf die Abschätzbarkeit des wirtschaftlichen Ergebnisses auch bei der Auszahlung erst im Folgejahr angenommen habe.

Die Verfassungsbeschwerde setzt dem lediglich wiederholend ihre im fachgerichtlichen Verfahren bereits vorgetragene Auffassung entgegen, dass bei einseitigen Rechtsgeschäften wie hier der Kündigung, die nicht zurückgenommen werden könne, keine vertragliche Risikovorsorge getroffen werden könne. Dabei setzt sie sich insbesondere nicht damit auseinander, dass der Bundesfinanzhof im angegriffenen Urteil (vom 24. Februar 2022 - III R 9/20 -, juris, Rn. 44) ausdrücklich die Möglichkeit angeführt hat, dass eine Risikovorsorge jedenfalls bei Abschluss des Unterbeteiligungsvertrags im Jahr 1992, eventuell aber auch noch – im Wege der Vertragsänderung – im Vorfeld der Kündigung hätte getroffen werden können. Ebenso geht die Verfassungsbeschwerde nicht darauf ein, dass nach Auffassung des Bundesfinanzhofs im angegriffenen Urteil kein Erfahrungssatz dahin bestehe, dass für die Ermittlung stiller Reserven und das Aufstellen einer Bilanz ein längerer Vorlauf oder eine längere Kündigungsfrist als ein Jahr notwendig sei. 32

b) Die Beschwerdeführer haben ihre Verfassungsbeschwerde auch nicht nach Ergehen der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu vororganschaftlichen Mehrabführungen (BVerfGE 165, 103) aktualisiert. Sie sind nicht im Rahmen der sie treffenden Nachbesserungsobliegenheit darauf eingegangen, dass das Bundesverfassungsgericht die in BVerfGE 127, 31 (53) aufgestellten und in BVerfGE 157, 177 bekräftigten Grundsätze nochmals zusammenfassend bestätigt und ausgeführt hat, auch bei betrieblichen Einkünften sei der Dispositionsschutz regelmäßig auf den laufenden Veranlagungszeitraum begrenzt (vgl. BVerfGE 165, 103 <143 f. Rn. 116 f.>). 33

c) Soweit die Beschwerdeführer eine Schutzwürdigkeit des Vertrauens des Erblassers aus den seit dem Jahr 1992 erlangten Wertzuwächsen seiner Unterbeteiligung als „von der Eigentumsfreiheit geschützten Vertrauensposition“ ableiten, legen sie nicht anhand der Maßstäbe des Bundesverfassungsgerichts nachvollziehbar dar, weshalb es sich bei etwaigen Wertsteigerungen der Unterbeteiligung um vertrauensrechtlich besonders geschützte 34

Erwartungen in Gestalt eines konkret vorhandenen Vermögensbestands im grundrechtlich geschützten Verfügungsbereich handeln soll.

Zwar erkennt die Verfassungsbeschwerde, dass es sich bei § 34 EStG anders als in den Entscheidungen in BVerfGE 127, 1 und in BVerfGE 127, 61 „nicht um eine Steuerbefreiung“ (gemeint ist ein Vermögenszuwachs in der nichtsteuerbaren Sphäre) handelt, sondern es um eine Verschärfung einer punktuellen Steuerermäßigung (nunmehr Fünftel-Regelung anstelle des vorliegend günstigeren halben Durchschnittssteuersatzes) geht. Dass es „keinen grundsätzlichen Unterschied machen“ könne, ob sich „das Vertrauen auf eine vollständige Steuerfreiheit oder nur auf die Anwendung eines um die Hälfte ermäßigten Steuersatzes“ beziehe, wird indes lediglich pauschal behauptet, jedoch nicht anhand der vom Bundesverfassungsgericht zum Vertrauensschutz entwickelten Maßstäbe näher erörtert. 35

Die Verfassungsbeschwerde geht nicht darauf ein, dass eine Vermögensposition, die bislang außerhalb der steuerlichen Sphäre erworben und gehalten wurde, grundsätzlich eher eine gefestigtere Vertrauensbasis begründen dürfte als ein Vermögenswert, der stets steuerbar war. Auch fehlt eine inhaltliche Auseinandersetzung mit der Erwägung des Bundesfinanzhofs in dem angegriffenen Urteil, wonach es keinen allgemeinen (Vertrauens-) Schutz vor zukünftigen steuerrechtlichen Änderungen in Bezug auf noch nicht realisierte und nicht verfestigte Wertsteigerungen im Bereich der gewerblichen Einkünfte gebe (vgl. BFH, Urteil vom 24. Februar 2022 - III R 9/20 -, juris, Rn. 35). Die Beschwerdeführer setzen sich insbesondere nicht mit der vom Bundesfinanzhof diesbezüglich angeführten Entscheidung des Ersten Senats in BVerfGE 148, 217 auseinander. Aus der genannten Entscheidung leitet der Bundesfinanzhof im angegriffenen Urteil, im Einklang mit dem Schrifttum (vgl. Siebert/Sommer/Grün, DStR 2019, S. 367 <371>; vgl. auch Roser, FR 2018, S. 421 <424> m.w.N.), mit dem sich die Beschwerdeführer ebenfalls nicht näher befassen, ab, dass es sich nach der Entscheidung des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts bei grundsätzlich steuerverstrickten Wirtschaftsgütern nicht um einen konkret vorhandenen Vermögensbestand im grundrechtlich geschützten Verfügungsbereich handele (vgl. auch nach Erhebung der Verfassungsbeschwerde FG Münster, Urteil vom 23. März 2023 - 1 K 2478/21 E -, juris, Rn. 83 ff. rechtskräftig; Niedersächsisches FG, Urteil vom 12. November 2024 - 13 K 196/12 -, juris, Rn. 135 und 137 rechtskräftig; Stalbold, in: Wolsztynski/Coenen/Krumm, Steuerrechtsschutz im Wandel der Zeit, Festschrift 75 Jahre Finanzgericht Münster, 2024, S. 145 <159 f.>). 36

d) Da die Beschwerdeführer somit nicht substantiiert und schlüssig dargelegt haben, dass das Vertrauen des Erblassers in den unveränderten Fortbestand des § 34 Abs. 1 EStG schutzwürdig war, sind bei der Prüfung einer möglichen Verletzung des Grundsatzes des Vertrauensschutzes bezüglich der Abwägung der beiderseitigen Belange (Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne) keine strengen Anforderungen zu stellen. Es ist gemessen daran nicht substantiiert und schlüssig dargelegt, dass den Interessen des Erblassers der Vorrang gebührt. 37

te. Dass die Gesetzesänderung zu den vom Gesetzgeber mit ihr verfolgten Regelungszwecken entgegen den Ausführungen des Bundesfinanzhofs in dem angegriffenen Urteil nicht geeignet und erforderlich gewesen wäre und damit bereits aus diesen Gründen der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nicht gewahrt wäre, ist ebenfalls nicht hinreichend dargelegt. Vielmehr begnügen sich die Beschwerdeführer allein damit, ihre eigene Sichtweise an die Stelle der Ausführungen des Bundesfinanzhofs zu setzen.

Von einer weiteren Begründung wird nach § 93d Abs. 1 Satz 3 BVerfGG abgesehen.

38

Diese Entscheidung ist unanfechtbar.

39

Langenfeld

Fetzer

Offenloch