

Gericht:	BVerfG 2. Senat 2. Kammer	Normen:	Art 2 Abs 1 GG, Art 3 Abs 1 GG, Art 20 Abs 3 GG, § 3 Nr 40 Buchst c EStG vom 14.08.2007, § 16 Abs 1 S 1 Nr 2 EStG vom 29.12.2003, § 17 Abs 1 S 1 EStG vom 14.08.2007, § 34 Abs 3 EStG vom 29.12.2003, § 52a Abs 3 S 1 EStG vom 14.08.2007
Entscheidungsdatum:	02.07.2026		
Aktenzeichen:	2 BvR 886/21		
ECLI:	ECLI:DE:BVerfG:2026:rk20260702.2b-vr088621		
Dokumenttyp:	Nichtannahmebeschluss		

Nichtannahmebeschluss: Kein Vertrauensschutz bzgl Besteuerung noch nicht realisierter, grds steuerbarer Wertzuwächse (Abgrenzung gegenüber BVerfGE 127, 1 und BVerfGE 127, 61) - hier: erfolglose Verfassungsbeschwerde gegen Veräußerungsgewinnbesteuerung nach § 16 Abs 1 S 1 Nr 2, § 17 EStG - unechte Rückwirkung (tatbestandliche Rückanknüpfung) des § 34 Abs 3 EStG idF vom 29.12.2003 sowie des § 3 Nr 40 EStG verfassungsrechtlich gerechtfertigt

Verfahrensgang

vorgehend BFH, 26. März 2021, Az: IX B 45/20, Beschluss
vorgehend FG München, 15. Juli 2020, Az: 7 K 498/19, Urteil

Tenor

Die Verfassungsbeschwerde wird nicht zur Entscheidung angenommen.

Gründe

A.

I.

- 1 Mit ihrer Verfassungsbeschwerde wendet sich die Beschwerdeführerin gegen die Bemessung der Einkommensteuer 2012 für einen Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16 des Einkommensteuergesetzes (EStG) und für einen Veräußerungsgewinn im Sinne des § 17 EStG. Dabei richtet sich die Verfassungsbeschwerde unmittelbar gegen die ergangenen fachgerichtlichen Entscheidungen und mittelbar gegen § 17 Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit § 3 Nr. 40 Buchstabe c und § 52a Abs. 3 Satz 1 EStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 sowie gegen § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 in Verbindung mit § 34 Abs. 3 EStG in der Fassung des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 vom 29. Dezember 2003.

II.

- 2 1. § 2 Abs. 1 EStG bestimmt die Steuerbarkeit von Einkünften nach dem Einkommensteuergesetz. Das Einkommensteuergesetz unterscheidet nach § 2 Abs. 2 EStG zwischen Gewinneinkunftsarten und Überschusseinkunftsarten. Im Rahmen der Gewinneinkunftsarten, zu denen die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit zählen, unterliegt der Wertzuwachs bei den zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern der Besteuerung zum Zeitpunkt ihrer Realisierung, insbesondere in Gestalt eines Veräußerungsge-

winns (vgl. BVerfGE 127, 1 <3>; 127, 61 <62 f.>). Die Rechtsfolgen der Veräußerung des gesamten Gewerbebetriebs oder des gesamten Mitunternehmeranteils an einer gewerblichen Personengesellschaft regelt § 16 EStG. Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört gemäß § 17 EStG auch der Gewinn aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Steuerpflichtige innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung zu mehr als 1 % beteiligt war. Die Einkommensteuer belastet als Jahressteuer gemäß § 2 Abs. 7 Satz 1 EStG das in einem Kalenderjahr erzielte Einkommen. Darin fließen sämtliche im Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG ein.

- 3 2. a) Die tarifliche, progressive Einkommensteuer bemisst sich grundsätzlich gemäß § 32a Abs. 1 Satz 1 EStG nach dem zu versteuernden Einkommen. Die jährliche Erhebung der Einkommensteuer und der progressive Verlauf des Einkommensteuertarifs können zu einer Progressionsverzerrung führen, wenn Einkünfte, die wirtschaftlicher Ertrag mehrerer Veranlagungszeiträume sind, in einem Jahr zufließen. Die Einkünfte werden dann teilweise mit einem höheren Steuersatz belastet, als dies bei der Verteilung des Einkommens auf mehrere Veranlagungszeiträume der Fall wäre, ohne dass die finanzielle Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen - mit Blick auf den Zeitraum, in dem die Einkünfte erzielt werden - entsprechend höher zu bewerten ist (vgl. BVerfGE 127, 31 <33 f.>).
- 4 b) aa) Um die Progressionswirkung im Fall der Zusammenballung von Einkünften abzumildern, "die mehr oder weniger das Ergebnis mehrerer Jahre sind" (Begründung zum Entwurf des REStG, Verhandlungen der verfassungsgebenden Deutschen Nationalversammlung, Bd. 340, Nr. 1624, S. 49) regelte § 22 des Reichseinkommensteuergesetzes vom 29. März 1920 eine besondere Berechnung des Einkommensteuertarifs für Veräußerungseinkünfte (RGBl. S. 359 <368>).
- 5 bb) Durch das Steueränderungsgesetz 1965 vom 14. Mai 1965 (BGBl. I S. 377 <379 f.>) wurde die ermäßigte Einkommensteuer in § 34 Abs. 1 EStG auf die Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes bestimmt. In der Folgezeit änderte der Gesetzgeber die Begünstigung außerordentlicher Einkünfte sukzessive von einer betragsmäßig nicht beschränkten Anwendung des halben durchschnittlichen Steuersatzes hin zu einer betragsmäßig gedeckelten, methodisch umgestalteten Tarifiermäßigung bei gleichzeitiger Absenkung der Regeltarife.
- 6 cc) Das Steuerreformgesetz 1990 vom 25. Juli 1988 (vgl. BGBl. I S. 1093 <1102>) sah eine Einschränkung der Vergünstigung durch § 34 EStG nach abgestuften Teilbeträgen der außerordentlichen Einkünfte vor. Der halbe durchschnittliche Steuersatz sollte nur noch für (Teil-)Beträge bis zu zwei Millionen DM gelten. Die Ermäßigung sollte sich, soweit die außerordentlichen Einkünfte diesen Betrag überschritten, auf zwei Drittel des durchschnittlichen Steuersatzes beschränken und, soweit ein Betrag von fünf Millionen DM überschritten war, ganz entfallen (vgl. BTDrucks 11/2157, S. 12, 152). Diese Änderungen kamen jedoch nicht zum Tragen, weil sie bereits durch das Gesetz zur Änderung des Steuerreformgesetzes 1990 vom 30. Juni 1989 und damit vor Beginn des zeitlichen Anwendungsbereichs des Steuerreformgesetzes 1990 wieder geändert wurden (vgl. BGBl. I S. 1267 <1268>). Danach war der halbe durchschnittliche Steuersatz noch bis zu einer Höchstgrenze von 30 Millionen DM anzuwenden (§ 34 Abs. 1 EStG).
- 7 dd) Zur Bereinigung eines deutlich überschießenden Begünstigungseffekts wurde im Entwurf des Steuerreformgesetzes 1999 eine dem jetzt geltenden Gesetz entsprechende Fünftel-Regelung vorgeschlagen (§ 61 EStG-E; vgl. BTDrucks 13/7480, S. 50, 201). Der Entwurf wurde jedoch nicht umgesetzt. Vielmehr wurde mit dem Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform vom 29. Oktober 1997 (BGBl. I S. 2590) eine zeitlich gestaffelte Regelung eingeführt: Für Einkünfte, die ab dem 1. August 1997 erzielt wurden, wurde die Höchstgrenze für die Anwendbarkeit des halben durchschnittlichen Steuersatzes auf 15 Millionen DM herabgesetzt (§ 34 Abs. 1 EStG). Nach § 52 Abs. 24a Nr. 1 EStG sollte diese Schranke auch für die Jahre 1998 bis 2000 gelten. Für das Jahr 2001 und die folgenden Veranlagungszeiträume sollte der begünstigte Höchstbetrag unter Beibehaltung des halben durchschnittlichen Steuersatzes dagegen auf 10 Millionen DM abgesenkt werden (§ 52 Abs. 24a Nr. 2 bzw. § 52 Abs. 28b Satz 3 EStG).
- 8 ee) Durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (verkündet am 31. März 1999) wurde die steuerliche Belastung der außerordentlichen Einkünfte im Sinne des § 34 Abs. 2 EStG durch die bis heute geltende Fünftel-Regelung gemäß § 34 Abs. 1 EStG ersetzt, die für alle Katalogeinkünfte einheitlich gilt (BGBl. I S. 402 <411>). Die bisherige Tarifiermäßigung mit der Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes wurde ersatzlos gestrichen. Gemäß § 52 Abs.

47 Satz 1 EStG war die Neuregelung erstmals für den Veranlagungszeitraum 1999 anzuwenden (BGBl I S. 402 <419>). In der Begründung der zugrundeliegenden Gesetzentwürfe der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN vom 9. November 1998 und der Bundesregierung vom 20. November 1998 heißt es, die unterschiedslose Behandlung von laufenden und außerordentlichen Einkünften könne zu Härten führen. § 34 EStG habe nach bislang geltendem Recht mit dem halben Durchschnittssteuersatz Abhilfe geschaffen, begünstige jedoch Steuerpflichtige, die aufgrund ihres Einkommens regelmäßig der Spitzenbelastung unterlägen, weit über das bezweckte Ziel hinaus (vgl. BTDrucks 14/23, S. 183; BRDrucks 910/98, S. 183).

- 9 ff) Zur Sicherung der Altersvorsorge von aus dem Berufsleben ausscheidenden Unternehmern (vgl. BTDrucks 14/4217, S. 8) wurde für Veräußerungsgewinne im Sinne des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG die im Jahr 1999 abgeschaffte Tarifiermäßigung auf den halben durchschnittlichen Steuersatz durch den neu geschaffenen § 34 Abs. 3 EStG ab 2001 wieder eingeführt (Steuersenkungsergänzungsgesetz vom 19. Dezember 2000, BGBl I S. 1812 <1812 f.>). § 34 Abs. 3 EStG in der Fassung des Steuersenkungsergänzungsgesetzes trat zum 1. Januar 2001 in Kraft (BGBl I S. 1812 <1814>) und lautete auszugsweise wie folgt:

"(3) ¹Sind in dem zu versteuernden Einkommen außerordentliche Einkünfte im Sinne des Absatzes 2 Nr. 1 enthalten, so kann auf Antrag abweichend von Absatz 1 die auf den Teil dieser außerordentlichen Einkünfte, der den Betrag von insgesamt 10 Millionen Deutsche Mark [Ab 2002: 5 Millionen Euro, vgl. § 52 Abs. 47 Satz 5 EStG] nicht übersteigt, entfallende Einkommensteuer nach einem ermäßigten Steuersatz bemessen werden, wenn der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet hat oder wenn er im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist. ²Der ermäßigte Steuersatz beträgt 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, [...]."
- 10 gg) Durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 vom 29. Dezember 2003 (BGBl I S. 3076 <3083>) wurde der ermäßigte Steuersatz des § 34 Abs. 3 Satz 2 EStG ab dem Veranlagungszeitraum 2004 auf 56 % des durchschnittlichen Steuersatzes erhöht (§ 52 Abs. 47 Satz 6 EStG).
- 11 3. Im zeitlichen Zusammenhang mit den Änderungen der Tarifbegünstigung gemäß § 34 EStG wurde der Spitzensteuersatz gemäß § 32a EStG wiederholt verändert.
- 12 a) Nach dem Steueränderungsgesetz 1964 vom 16. November 1964 (BGBl I S. 885 <892 ff.>) betrug der Spitzensteuersatz 53 %. Durch das Gesetz zur Reform der Einkommensteuer, des Familienlastenausgleichs und der Sparförderung vom 5. August 1974 (BGBl I S. 1769 <1777>) wurde der Spitzensteuersatz auf 56 % erhöht. Mit dem Steuerreformgesetz 1990 vom 25. Juli 1988 (BGBl I S. 1093 <1100>) erfolgte eine Absenkung des Spitzensteuersatzes auf 53 %. Durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I S. 402 <418>) wurde der Spitzensteuersatz für die Jahre 2000 und 2001 auf 51 % und ab dem Jahr 2002 auf 48,5 % gesenkt.
- 13 b) Mit dem Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000 (BGBl I S. 1433 <1449 f.>) sollte der Spitzensteuersatz für die Veranlagungszeiträume 2003 und 2004 auf 47 % und ab dem Veranlagungszeitraum 2005 auf 43 % abgesenkt werden. Eine weitere Absenkung des Spitzensteuersatzes für 2005 auf 42 % sollte durch das Steuersenkungsergänzungsgesetz vom 19. Dezember 2000 (BGBl I S. 1812 <1813>) erfolgen. Die ab dem Jahr 2003 beabsichtigte Reduzierung des Spitzensteuersatzes wurde durch das Flutopfersolidaritätsgesetz vom 19. September 2002 (BGBl I S. 3651) jedoch um ein Jahr verschoben.
- 14 c) Im Haushaltsbegleitgesetz 2004 vom 29. Dezember 2003 (BGBl I S. 3076 <3083 f.>) wurde der Spitzensteuersatz für den Veranlagungszeitraum 2004 auf 45 % und ab 2005 auf 42 % festgeschrieben. Mit dem Steueränderungsgesetz 2007 vom 19. Juli 2006 (BGBl I S. 1652 <1654>) ergänzte der Gesetzgeber den Steuertarif um eine weitere Tarifzone und führte ab einem bestimmten Einkommen einen weiteren Steuersatz von 45 % ein.
- 15 4.a) Durch das Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000 (BGBl I S. 1433 <1433 f.>) erfolgte der Wechsel im System der Ertragsbesteuerung der Körperschaften vom Anrechnungs-

Halbeinkünfteverfahren. Auf der Ebene der Gesellschaft wurde für thesaurierte und ausgeschüttete Gewinne eine einheitliche und endgültige Körperschaftsteuer in Höhe von 25 % erhoben. Auf der Ebene des Anteilseigners - soweit es sich um eine natürliche Person handelt - wurden zugeflossene Erträge im Zusammenhang mit der Beteiligung zu 50 % steuerbefreit (§ 3 Nr. 40 EStG) (vgl. hierzu BVerfGE 125, 1 <4 f.>). Die Vorschrift lautete danach, soweit für das vorliegende Verfahren erheblich, wie folgt:

"§ 3 Steuerfrei sind [...]

Nr. 40 die Hälfte [...]

c) des Veräußerungspreises oder des gemeinen Werts im Sinne des § 17 Abs. 2. Satz 1 ist in den Fällen des § 17 Abs. 4 entsprechend anzuwenden,"

- 16 Zur Begründung war im Gesetzentwurf ausgeführt, dass beim Verkauf von Kapitalgesellschaftsanteilen durch eine natürliche Person die bereits mit 25 % versteuerten offenen Rücklagen sowie die künftig zu versteuernden stillen Reserven im Veräußerungsgewinn enthalten seien. Unter Berücksichtigung dieser Vorbelastung auf Gesellschaftsebene sei es sachgerecht, den Gewinn aus der Anteilsveräußerung nur zur Hälfte zu besteuern, um eine Doppelbelastung zu vermeiden (vgl. BTDrucks 14/2683, S. 96).
- 17 b) Gleichzeitig wurde durch das Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000 der Katalog der begünstigten Veräußerungsgewinne in § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG an das Halbeinkünfteverfahren angepasst und insbesondere § 17 EStG in der Aufzählung der erfassten Einkünfte gestrichen (BGBl I S. 1433 <1436>). § 34 Abs. 2 EStG lautete insoweit auszugsweise:
1. Veräußerungsgewinne im Sinne der §§ 14, 14a Abs. 1, der §§ 16 und 18 Abs. 3 mit Ausnahme des steuerpflichtigen Teils der Veräußerungsgewinne, die nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe b in Verbindung mit § 3c Abs. 2 teilweise steuerbefreit sind; [...].
- 18 Zur Begründung verwies der Gesetzentwurf darauf, durch die Neufassung von § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG werde sichergestellt, dass nur solche Gewinne der ermäßigten Besteuerung unterlägen, die voll der Besteuerung unterworfen seien. Solche Gewinne, die bereits durch das Halbeinkünfteverfahren begünstigt würden (Verkauf von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 16 Abs. 2 Satz 2 und § 17 EStG), würden zur Vermeidung einer Doppelbegünstigung aus der ermäßigten Besteuerung des § 34 EStG herausgenommen (vgl. BTDrucks 14/2683, S. 116).
- 19 c) Die sogenannte Fünftel-Regelung des § 34 Abs. 1 EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 blieb nach § 52 Abs. 47 Satz 2 EStG in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes vom 23. Oktober 2000 beziehungsweise des Steuersenkungsergänzungsgesetzes vom 19. Dezember 2000 solange anwendbar, wie die Einkünfte nach § 17 EStG noch nicht dem Halbeinkünfteverfahren unterlagen.
- 20 d) Mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14. August 2007 senkte der Gesetzgeber den Körperschaftsteuersatz auf 15 %; gleichzeitig reduzierte er die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 EStG auf 40 % (BGBl I S. 1912 <1912, 1929>). Zur Begründung führte er aus, dass infolge der Absenkung der Körperschaftsteuer das Halbeinkünfteverfahren zu einem Teileinkünfteverfahren mit 40 % Steuerfreistellung fortzuentwickeln sei. Die bisherige hälftige Steuerfreistellung sei angesichts der reduzierten Gesamtsteuerbelastung nicht mehr gerechtfertigt (vgl. BTDrucks 16/4841, S. 46).

III.

- 21 1. a) Der während des Verfahrens über die Nichtzulassungsbeschwerde beim Bundesfinanzhof verstorbene Ehemann der Beschwerdeführerin (im Folgenden: Erblasser) war seit 1968 als unbeschränkt haftender Gesellschafter an der Firma A & Co. beteiligt, einer Kommanditgesellschaft mit Sitz in einem Drittstaat und Betriebstätte in Deutschland. Seine bei der A & Co. geführten Kapitalkonten wiesen zum 31. Dezember 2011 folgende Werte auf: Kapitalkonto I (Ein-

lagen) laut Bilanz per 31. Dezember 2011: 624.082,87 Euro; Kapitalkonto II (Rücklagen) laut Bilanz per 31. Dezember 2011: 2.623.071,00 Euro.

- 22 b) Außerdem war er seit 1999 mit einem Anteil von 33,33 % an der B AG beteiligt, einer Aktiengesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz in einem Drittstaat und Betriebstätte in Deutschland. Im Jahr 1999 beliefen sich die Anschaffungskosten auf umgerechnet 3.242.097,39 Euro. Die Anteile an der B AG hielt der Erblasser in seinem Privatvermögen, sie wurden nicht als Sonderbetriebsvermögen bei der A & Co. behandelt.
- 23 c) Mit Vertrag vom 1. Dezember 2012 schied er gegen eine Abfindung in Höhe von 40.000.000 Euro aus der A & Co. aus und veräußerte seine Aktien an der B AG zu einem Kaufpreis von 22.584.000 Euro. Als Vollzugstag wurde der 21. Dezember 2012 festgesetzt.
- 24 2. a) Der Erblasser beantragte, die Besteuerung des Wertzuwachses der Anteile an der B AG im Verhältnis der Zeitanteile vor und nach dem Übergang vom Halbeinkünfteverfahren auf das Teileinkünfteverfahren aufzuteilen und nach der im jeweiligen Jahr geltenden Rechtslage zu besteuern. Da er die Aktien im Zeitraum 1999 bis Dezember 2012 gehalten habe, bleibe bei der Besteuerung im Jahr 2012 unberücksichtigt, dass zwischen den Jahren 2000 und 2008 Gewinne aus der Veräußerung wesentlicher Anteile gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe c EStG nur zu 50 % steuerpflichtig gewesen seien. Somit sei der auf die Jahre 2000 bis 2008 entfallende Anteil von 9/13 des Veräußerungsgewinns nach dem Halbeinkünfteverfahren mit 50 % und lediglich der auf die Jahre 2009 bis 2012 entfallende Anteil von 4/13 nach dem Teileinkünfteverfahren mit 60 % zu versteuern. Ebenso sei der Veräußerungsgewinn im Zusammenhang mit seinem Ausscheiden aus der A & Co. im Hinblick auf die während der langen Haltedauer unterschiedlich ausgestalteten Tarifiermäßigungen rätierlich aufzuteilen und § 34 EStG in der im jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden Fassung anzuwenden. Nur auf diese Weise werde jeweils dem im Einkommensteuerrecht verankerten Grundsatz der Abschnittsbesteuerung Rechnung getragen und eine verfassungswidrige nachträgliche Entwertung einer bereits entstandenen Vermögensposition vermieden.
- 25 b) Davon abweichend vertrat das Finanzamt im Bescheid über Einkommensteuer für 2012 vom 10. Dezember 2014 die Auffassung, dass für die Besteuerung der Zeitpunkt der Realisierung der Veräußerungsgewinne und damit die für das Streitjahr 2012 geltende Rechtslage maßgebend sei. Die Besteuerung der Veräußerungsgewinne erfolgte nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 34 Abs. 1 EStG beziehungsweise nach § 17 Abs. 1 Satz 1, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe c EStG in den für das Streitjahr 2012 geltenden Fassungen.
- 26 c) Den hiergegen eingelegten Einspruch des Erblassers wies das Finanzamt als unbegründet zurück.
- 27 3. a) Mit der hiergegen beim Finanzgericht München erhobenen Klage wiederholte und vertiefte der Erblasser seinen Vortrag aus dem Einspruchsverfahren. Die (der Höhe nach unstreitigen) steuerpflichtigen Gewinne aus der Veräußerung seiner Beteiligungen an der A & Co. und der B AG seien unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum rechtstaatlichen Vertrauensschutz herabzusetzen. Auch in der Vergangenheit erworbene anteilige Wertsteigerungen könnten konkrete und damit schützenswerte Vermögenspositionen darstellen. Das Bundesverfassungsgericht habe die Anerkennung als schutzwürdige konkrete Vermögensposition nicht auf steuerfrei gebildete Wertzuwächse beschränkt.
- 28 Zur Umsetzung der vorliegend verfassungsrechtlich gebotenen Belastungsmilderung seien die in der Vergangenheit gebildeten stillen Reserven auf die Haltedauer der Beteiligungen zu verteilen und nach der jeweils gültigen Rechtslage abschnittsweise zu besteuern. Der gesamte Wertzuwachs (Veräußerungsgewinn) müsse auf die gesamte Haltedauer des Mitunternehmeranteils beziehungsweise der Kapitalgesellschaftsbeteiligung linear verteilt werden. Sodann sei zu berechnen, welcher steuerlichen Belastung der Erblasser ausgesetzt gewesen wäre, wenn er die dem jeweiligen Veranlagungszeitraum zuzuordnenden Wertzuwächse realisiert hätte. Die Summe sei schließlich der Steuerbelastung gegenüberzustellen, die das Finanzamt nach der Rechtslage 2012 für zutreffend halte. Dies ergebe die verfassungsrechtlich gebotene Belastungsmilderung. Zur weiteren Vereinfachung solle ein Steuersatz von 45 % auf die jeweilige Wertsteigerung im Veranlagungszeitraum angewandt werden.

- 29 b) Das Finanzgericht München wies die Klage mit angegriffenem Urteil vom 15. Juli 2020 - 7 K 498/19 - als unbegründet ab und ließ die Revision nicht zu.
- 30 aa) Das Finanzamt habe die der Höhe nach unstreitigen Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung der Anteile an der A & Co. sowie an der B AG jeweils zutreffend gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 34 Abs. 1 EStG und § 17 Abs. 1 Satz 1, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe c EStG zu den im Veranlagungszeitraum geltenden Vorschriften und Steuersätzen der Einkommensteuer unterworfen.
- 31 bb) Im Streitfall seien die die Besteuerung von stillen Reserven verschärfenden Vorschriften, insbesondere die Besteuerung außerordentlicher Einkünfte nach § 34 EStG, bereits durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 in Kraft getreten.
- 32 cc) Der Umstand, dass sowohl die Anteile an der A & Co. als auch an der B AG seit ihrer Anschaffung durchgehend steuerlich verstrickt gewesen seien, stehe einer schützenswerten Vertrauensposition entgegen. Denn die Aufdeckung der stillen Reserven hätte stets zu einer Besteuerung geführt. Der Erblasser habe daher nicht darauf vertrauen können, dass es bei einer Veräußerung seiner Anteile an der A & Co. beziehungsweise der B AG nicht zu einer Besteuerung der stillen Reserven kommen werde.
- 33 dd) Im Streitfall stehe außerdem nicht einmal ansatzweise fest, in welcher Höhe bei einer Anteilsveräußerung in vorangegangenen Veranlagungszeiträumen mit stillen Reserven zu rechnen gewesen wäre. In den Veranlagungszeiträumen mit einer günstigeren Besteuerung hätten - eine positive Ertragslage der Unternehmen vorausgesetzt - lediglich Gewinnerwartungen bestanden, aber mitnichten konkret verfestigte Vermögenspositionen.
- 34 ee) Der Veräußerungsgewinn beziehungsweise -verlust im Sinne des § 17 EStG entstehe steuerrechtlich im Zeitpunkt der Veräußerung. Ebenso verhalte es sich mit dem Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG. Insoweit komme es durch ein einmaliges und steuerlich punktuell zu erfassendes Ereignis zur "zusammengeballten" Aufdeckung der stillen Reserven.
- 35 ff) Gegen die Verfassungsmäßigkeit der im Jahr 2012 angewandten Vorschriften bestünden keine Bedenken. Insbesondere verstießen diese nicht gegen das aus dem Rechtsstaatsprinzip herzuleitende Rückwirkungsverbot. Der verfassungsrechtliche Vertrauensschutz gehe nicht so weit, den Staatsbürger vor jeder Enttäuschung zu bewahren; vielmehr müssten besondere Momente der Schutzwürdigkeit hinzutreten. Dabei spiele das Zeitmoment eine entscheidende Rolle. Der Steuerpflichtige könne keinen absoluten verfassungsrechtlichen Schutz beanspruchen, weil er im Hinblick auf das stets in Rechnung zu stellende (mindestens potenzielle) Änderungsbedürfnis des Gesetzgebers nicht auf den zeitlich unbegrenzten Fortbestand der einmal geltenden Rechtslage vertrauen dürfe. Da der Gesetzgeber typischerweise das Einkommensteuerrecht - dem Periodizitätsprinzip entsprechend - veranlagungszeitraumbezogen ändere, könne über mehr als einen Veranlagungszeitraum hinweg weniger vertraut werden. Der Gesetzgeber müsse aber die Interessen der Allgemeinheit, die mit der betreffenden Regelung verfolgt würden, und das Vertrauen des Einzelnen auf die Fortgeltung der Rechtslage abwägen. Das Vertrauen des Erblassers auf das Fortbestehen von für ihn günstigeren Vorschriften zur Besteuerung von Veräußerungsgewinnen sei nach alledem nicht schutzwürdig.
- 36 4. Nach dem Ableben des Erblassers während des beim Bundesfinanzhof angestrebten Beschwerdeverfahrens gegen die Nichtzulassung der Revision verfolgte die Beschwerdeführerin als seine Gesamtrechtsnachfolgerin das Verfahren weiter.
- 37 5. Der Bundesfinanzhof wies die Nichtzulassungsbeschwerde mit angegriffenem Beschluss vom 26. März 2021 - IX B 45/20 - als unbegründet zurück. Die Voraussetzungen für eine Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) seien nicht gegeben. Insbesondere liege keine grundsätzliche Bedeutung der Sache vor.
- 38 a) Es sei höchstrichterlich geklärt, dass die Einführung der Fünftel-Regelung anstelle des zuvor geltenden halben durchschnittlichen Steuersatzes für Veräußerungsgewinne nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG in Verbindung mit § 34 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 3 EStG keine Übergangsregelung erfordere. Soweit nicht besondere Momente der Schutzwürdigkeit hinzuträten, genieße die bloß

allgemeine Erwartung, das geltende Recht werde unverändert fortbestehen, keinen besonderen Schutz.

- 39 b) Den Feststellungen des Finanzgerichts ließen sich keine Tatsachen entnehmen, wonach besondere Gesichtspunkte für eine Schutzwürdigkeit vorlägen. Der Erblasser habe seinen Anteil an der Personengesellschaft mehr als 13 Jahre nach Inkrafttreten des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 veräußert. Auch die Änderungen durch das Steuersenkungsergänzungsgesetz vom 19. Dezember 2000 und das Haushaltsbegleitgesetz 2004 lägen im Zeitpunkt der Anteilsveräußerung schon mehrere Jahre zurück. Anhaltspunkte dafür, wonach sich gerade im vorliegenden Fall ein Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung von Übergangsregelungen hinsichtlich der Besteuerung von Veräußerungsfällen bei Personengesellschaften ergäben, seien daher nicht ersichtlich.
- 40 c) Die Rechtsfrage, ob ein im Veranlagungszeitraum 2012 verwirklichter Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer (ausländischen) Kapitalgesellschaft in vollem Umfang dem Teileinkünfteverfahren oder aufgrund der Anschaffung der Beteiligung vor dem Jahr 2009 ein Teil des Gewinns noch dem Halbeinkünfteverfahren zu unterwerfen sei, sei ebenfalls geklärt und bedürfe keiner höchstrichterlichen Entscheidung. Denn der Gesetzgeber des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 habe im Rahmen seiner Übergangsregelung diese Frage eindeutig beantwortet.
- 41 d) Soweit der Erblasser zudem vorbringe, entsprechend der Dauer der Haltefrist der Anteile sei ein Teil seines Veräußerungsgewinns noch nach Maßgabe des Halbeinkünfteverfahrens zu versteuern, lasse sich den Feststellungen des Finanzgerichts nicht entnehmen, ob und in welchem Umfang die erzielte Wertsteigerung auf den Zeitraum vor und nach dem Inkrafttreten des Teileinkünfteverfahrens entfielen. Für die vorgeschlagene lineare Verteilung fehle es an einer gesetzlichen Grundlage. § 162 AO stelle keine Rechtsgrundlage dar, weil die Veräußerungsgewinne als Besteuerungsgrundlagen unstreitig feststünden und die Höhe der Steuer nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut nicht geschätzt werden könne.
- 42 e) Die vom Erblasser vertretene Rechtsauffassung laufe zudem der Systematik der geltenden Unternehmensbesteuerung entgegen, die die Herabsetzung der Steuerbefreiung im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens auf 40 % in Zusammenhang mit der Herabsetzung des Körperschaftsteuersatzes auf 15 % gesehen habe und die eine Veräußerung des Anteils an einer Kapitalgesellschaft wirtschaftlich wie eine Vollausschüttung aller im Anteil enthaltenen stillen Reserven behandeln wolle. Veräußerungsgewinne seien im Veranlagungszeitraum ihres Entstehens nach den zu diesem Zeitpunkt geltenden steuerlichen Regelungen zu versteuern. Der Zeitraum der Erwirtschaftung zugrunde liegender Gewinne in der Kapitalgesellschaft und gegebenenfalls der Zeitpunkt der Thesaurierung spiele seit Abschaffung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren keine Rolle mehr.
- 43 f) Zudem liege im Fall der Besteuerung des Erblassers weder eine echte noch eine unechte Rückwirkung vor. Der hier zu beurteilende Sachverhalt unterscheide sich von den in BVerfGE 127, 1 und 127, 61 entschiedenen Fallgestaltungen dahingehend, dass es im Fall der Beteiligungen des Erblassers nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und § 17 EStG um Anteile gehe, die von Beginn an der Besteuerung unterlegen hätten, mithin nicht im Wege echter oder unechter Rückwirkung in die Steuerbarkeit einbezogen worden seien.
- 44 Ferner seien die Veräußerungen zeitlich lange nach Inkrafttreten des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, des Steuersenkungsergänzungsgesetzes des Jahres 2000, des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 sowie des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 erfolgt. Insbesondere liege kein Fall einer unechten Rückwirkung vor, weil zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der streitigen Normen der die Besteuerung auslösende Sachverhalt - die Anteilsveräußerungen als Vertrauensschutz begründende Dispositionen - noch nicht durchgeführt und nach den bindenden und insoweit nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen Feststellungen des Finanzgerichts nicht einmal ernsthaft beabsichtigt oder auch nur in Erwägung gezogen worden seien.
- 45 g) Rein ergänzend sei auszuführen, dass auch nach BVerfGE 127, 1 (21) die bloße Möglichkeit, Gewinne später steuerfrei vereinnahmen zu können, keine vertrauensrechtlich geschützte Position darstelle. Die erzielten Wertsteigerungen seien im Zeitpunkt des Inkrafttretens der gesetzlichen Änderungen weder realisiert oder verfestigt gewesen noch seien verbindliche Festlegun-

gen getroffen worden oder Leistungen geflossen. Die begehrte Gewährung eines vollständigen Schutzes vor zukünftigen steuerlichen Änderungen für noch nicht realisierte und nicht verfestigte Wertsteigerungen sei nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts von den verfassungsrechtlichen Grundsätzen des Vertrauensschutzes nicht umfasst.

- 46 h) Eine verfassungskonforme Auslegung der Regelungen der § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 EStG, § 34 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 3 EStG und der § 17 Abs. 2, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe c EStG dahingehend, dass der Gewinn nur insoweit zu erfassen sei, wie er im jeweiligen Veranlagungszeitraum der Haltedauer zu versteuern gewesen wäre, scheide daher aus.

IV.

- 47 Mit ihrer fristgerecht eingegangenen Verfassungsbeschwerde rügt die Beschwerdeführerin, dass sie die angegriffenen Entscheidungen unmittelbar sowie §§ 16 und 17 EStG in der im Jahr 2012 geltenden Fassung mittelbar in ihrem Grundrecht aus Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 GG (Vertrauensschutzgrundsatz) sowie in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 GG (Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und Folgerichtigkeitsgebot) verletzt.
- 48 1. Die Beschwerdeführerin sei als Gesamtrechtsnachfolgerin beschwerdebefugt. Es sei jedenfalls möglich, dass sie durch die Entscheidungen des Bundesfinanzhofs und des Finanzgerichts in ihren Grundrechten verletzt sei.
- 49 2. Die Verfassungsbeschwerde sei auch begründet. Es handele sich entgegen der Auffassung des Bundesfinanzhofs um eine unechte Rückwirkung. Das Finanzgericht und der Bundesfinanzhof hätten die Grundrechtsposition der Beschwerdeführerin verkannt, indem beide Gerichte die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in den Entscheidungen in BVerfGE 127, 1 und 127, 61 zu Unrecht auf die dort entschiedenen Fälle beschränkt hätten. Die dort begründete Rechtsprechung sei hier entsprechend einschlägig und daher im Rahmen der vorliegenden Verfassungsbeschwerde fortzuentwickeln. Das Bundesverfassungsgericht habe in BVerfGE 127, 1 und 127, 61, in denen bis zur Gesetzesverschärfung entstandene Wertsteigerungen erstmals der Veräußerungsgewinnbesteuerung unterworfen worden seien, eine unechte Rückwirkung angenommen. So lägen die Dinge auch hier.
- 50 a) Bei Erwerb der ausländischen Kapitalgesellschaftsbeteiligung des Erblassers an der BAG (im Jahr 1999) hätten die Gewinne unter Geltung des damaligen Anrechnungsverfahrens zwar keiner teilweisen Steuerfreistellung unterlegen. Mit Einführung des Halbeinkünfteverfahrens durch das Steuersenkungsgesetz des Jahres 2000 in § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe c EStG seien Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligung in den Jahren 2001 bis 2008 jedoch zu 50 % steuerfrei gewesen. Durch die spätere Reduzierung der Steuerfreiheit durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 auf 40 % (Teileinkünfteverfahren) habe die Veräußerung im Veräußerungszeitpunkt einer ungünstigeren Besteuerung unterlegen als während des überwiegenden Teils der gesamten Haltedauer.
- 51 aa) Der einzige Unterschied zwischen den bisherigen Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts und dem hiesigen Verfahren bestehe darin, dass die Beteiligung vorliegend seit Anschaffung durchgehend steuerverstrickt gewesen sei und lediglich der Höhe nach einer verschärften Besteuerung unterlegen hätten. Indes rechtfertige dies keine abweichende verfassungsrechtliche Würdigung der bis zur Gesetzesverschärfung durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 gebildeten Wertsteigerungen.
- 52 Das Bundesverfassungsgericht habe die verfassungsrechtlich geschützte Vertrauensposition der "hinreichend verfestigten Vermögensposition" gerade daran festgemacht, dass die Besteuerung im Veräußerungszeitpunkt keinen fiskalischen, sondern einen substanzschonenden Ansatz verfolge und daher mit dem Grundprinzip der Abschnittsbesteuerung nur dann im Einklang stehe, wenn im Veräußerungszeitpunkt lediglich diejenige Besteuerung nachgeholt werde, die sich bei abschnittsweiser Erfassung der Wertsteigerungen ergeben hätte.
- 53 bb) Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts mache es keinen Unterschied, ob die bereits zuvor abschnittsbezogen entstandene Leistungsfähigkeit gar nicht oder nur niedriger besteuert worden sei. Entscheidend sei, dass diese Leistungsfähigkeit in diesem früheren

Veranlagungszeitraum nicht demjenigen Belastungszugriff unterlegen hätte, der im Veräußerungszeitpunkt gegolten habe. Das Bundesverfassungsgericht habe nach Ansicht der Beschwerdeführerin mit seiner Entscheidung in BVerfGE 127, 61 ff. deutlich gemacht, dass seine Rechtsprechung auch im Falle einer durchgehenden Steuerverstrickung entsprechend zur Anwendung komme. Wenn das Bundesverfassungsgericht dort in der Rechtfertigungsprüfung ausführe, dass im Falle der Anhebung des allgemeinen Steuertarifs in "maßvollen Grenzen" gegebenenfalls etwas anderes gelten könne, setze dies zwangsläufig voraus, dass das betreffende Wirtschaftsgut schon zuvor steuerverstrickt gewesen sei.

- 54 Zudem verstärke das Bundesverfassungsgericht den verfassungsrechtlichen Schutz, den das Vertrauensschutzprinzip gewähre, durch das Folgerichtigkeitsgebot gemäß Art. 3 Abs. 1 GG. Ein Zugriff auf Wertzuwächse, die in vor der Gesetzesverschärfung abgeschlossenen Veranlagungszeiträumen im steuerfreien Bereich entstanden seien, sei mit der gesetzgeberischen Grundentscheidung für die Jahressteuer nicht vereinbar, weil bei jährlicher Erfassung der Wertsteigerungen ein Zugriff auf diese Wertzuwächse ebenfalls nicht in Betracht gekommen wäre.
- 55 Soweit der Bundesfinanzhof mit der "Systematik der geltenden Unternehmensbesteuerung" argumentiere, wonach Gewinnausschüttungen wie Anteilsveräußerungen als "Vollausschüttung" ausschließlich den im Veranlagungszeitraum der Gewinnausschüttung beziehungsweise Veräußerung geltenden steuerrechtlichen Vorschriften zu unterwerfen seien, sei dies nicht geeignet, einen zusätzlichen Belastungszugriff auf in der Vergangenheit gebildete Wertzuwächse zu erlauben. Der Bundesfinanzhof rekurriere damit auf die inhaltlich durch BVerfGE 127, 61 (84) widerlegte Rechtsprechung.
- 56 Angesichts der geschützten Wertsteigerungen in den vorherigen Jahren komme es entgegen der Meinung des Bundesfinanzhofs nicht darauf an, dass der Erblasser erst "mehrere Jahre" nach den Gesetzesverschärfungen die hier relevanten Anteile veräußert habe.
- 57 cc) Soweit sich aus der Entscheidung in BVerfGE 148, 217 (241) ergebe, dass der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts der Rechtsprechung des Zweiten Senats zum Schutz von in der Vergangenheit entstandenen Wertsteigerungen im Ergebnis nicht folge, sei dies für den vorliegenden Fall unerheblich. Denn jedenfalls enthalte diese Entscheidung keine entsprechende Einschränkung im Hinblick auf vor der Gesetzesverschärfung entstandene Wertsteigerungen. Vielmehr erwähne der Erste Senat die Rechtsprechung des Zweiten Senats in seiner Entscheidung abgesehen von einer allgemeinen Wiedergabe des Entscheidungsinhalts nicht. Zudem sei zu beachten, dass der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts die Auffassung des Zweiten Senats nicht ausdrücklich zurückgewiesen habe. Daher sei die Rechtsprechung des Zweiten Senats in unverändertem Maße für den Bereich der Einkommensteuer zu beachten. Der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts habe hier für die Gewerbesteuer möglicherweise abweichend entschieden; für die hier maßgebliche Einkommensteuer seien die Grundsätze des Zweiten Senats hingegen weiterhin anzuwenden. Die Verfassungsbeschwerde biete die Möglichkeit, dies nochmals klarzustellen, zumal der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts seine Rechtsprechungsgrundsätze aus dem Jahre 2010 erst jüngst mit der Entscheidung in BVerfGE 157, 177 - vorausgezahlte Erbbauzinsen - nochmals bestätigt habe.
- 58 dd) Nicht überzeugen könnten die Ausführungen des Bundesfinanzhofs, dass nicht klar sei, ob und in welchem Umfang Wertsteigerungen vor beziehungsweise nach der jeweiligen Gesetzesverschärfung erzielt worden seien. Abgesehen von der Amtsermittlungspflicht und der gesetzlichen Schätzungspflicht habe der Erblasser verschiedene Berechnungen vorgelegt. Der Bundesfinanzhof habe in der Vergangenheit selbst eine Schätzung anhand einer linearen Wertsteigerung entwickelt und diese später zugunsten des Steuerpflichtigen relativiert. Nunmehr werde sie in einem Beschwerdeverfahren abgeschafft.
- 59 ee) Hinreichend gewichtige Gründe, die geeignet seien, die nachträgliche einkommensteuerliche Belastung bereits entstandener und zum Zeitpunkt ihrer Entstehung begünstigter Wertzuwächse zu rechtfertigen, bestünden nicht. Gerade nicht ausreichend sei das allgemeine legislative Änderungsinteresse. Der Gesetzgeber müsse darlegen, warum er - unter Verzicht auf eine Übergangsregelung - ein Interesse gerade an der Einbeziehung von Altfällen habe. Wie sich aus den Parlamentsprotokollen ergebe, habe der Gesetzgeber bei Einführung des Teileinkünfteverfahrens lediglich ein allgemeines Änderungsinteresse verfolgt. Die hier implizit angesprochene Gegenfinanzierung der Körperschaftsteuersenkung zur Herstellung einer aus fiskalischer Sicht

angemessenen Gesamtsteuerbelastung sei nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts allerdings schon an sich kein Grund, die Erfassung bereits entstandener Wertsteigerungen zu rechtfertigen. Es handele sich auch nicht um eine "Anhebung des allgemeinen Steuertarifs".

- 60 b) Die Ausführungen zu § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe c EStG würden entsprechend für die Besteuerung des Veräußerungsgewinns aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils an der A & Co. gelten. Auch im Hinblick auf die Veräußerung des Mitunternehmeranteils durch den Erblasser liege eine "Gesetzesverschärfung der Höhe nach" vor. Der Mitunternehmeranteil sei seit dem Erwerb im Jahre 1968 dem Grunde nach steuerverstrickt, habe aber im Veräußerungszeitpunkt einer deutlich ungünstigeren Besteuerung als während weiter Teile der Haltedauer unterlegen.
- 61 aa) Anders als bei dem Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG habe das Bundesverfassungsgericht allerdings bislang noch keine Gelegenheit gehabt zu entscheiden, ob seine Rechtsprechung auch im Bereich des § 16 EStG gelte. Auch wenn die Entscheidungen in BVerfGE 127, 1 und 127, 61 zu Veräußerungen im Bereich der §§ 17, 23 EStG ergangen seien, seien sie nicht auf Veräußerungen im Privatvermögen beschränkt, sondern würden auch für Veräußerungen im Betriebsvermögen, wie solchen nach § 16 EStG, gelten. Denn das Bundesverfassungsgericht leite seine Auffassung von der verfassungsrechtlich gebotenen abschnittsweisen Besteuerung der Wertzuwächse als gesetzgeberische Grundentscheidung gerade auf Grundlage des Betriebsvermögensvergleichs (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG) und damit nach Maßgabe der betrieblichen Gewinnermittlung her.
- 62 Zwar stehe bezüglich der Veräußerung des Mitunternehmeranteils keine Steuerbefreiungsvorschrift, sondern eine besondere Tarifvorschrift im Fokus. Diese sehe abweichend von § 32a EStG für bestimmte ("außerordentliche") Einkünfte (§ 34 Abs. 2 EStG) Erleichterungen vor, um einer Spitzenbelastung mit dem allgemeinen Tarif für "zusammengeballte" und über mehrere Jahre erwirtschaftete Einkünfte entgegen zu wirken. In der steuerrechtlichen Wirkung unterschieden sich § 34 EStG und § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe c EStG aber insoweit nicht, als im Ergebnis ein bestimmter Betrag des gesamten Veräußerungsgewinns zumindest faktisch nicht der Steuer unterliege.
- 63 Daher sei es aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht von Relevanz, auf welche Art und Weise der Gesetzgeber einfachgesetzlich vorgehe, das heißt, ob er die Wertsteigerung teilweise steuerfrei stelle und den verbleibenden Teil mit dem regulären Tarif erfasse, oder für die Wertsteigerung eine besondere Tarifiermäßigung vorsehe.
- 64 bb) Schließlich stehe der Anwendung der Rechtsprechungsgrundsätze zum Vertrauensschutz auch nicht der Sinn und Zweck von § 34 EStG entgegen. Auch wenn es mangels Veräußerung in den vorangegangenen Jahren an einer "Zusammenballung" fehle, bleibe die maßgebliche Frage, ob die akkumulierte Leistungsfähigkeit bei grundsätzlich steuerverstrickten Wirtschaftsgütern, die einer "Gesetzesverschärfung der Höhe nach" unterlägen, nach den steuerrechtlichen Vorschriften im Realisationszeitpunkt oder aber im jeweiligen Zeitraum der Entstehung der jeweils gesteigerten Leistungsfähigkeit besteuert werde. Zu denken sei hier beispielsweise daran, den Freibetrag für die Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG lediglich anteilig für die jeweilige anteilige Wertsteigerung zu gewähren.
- 65 cc) Hinsichtlich der Rechtfertigung seien gewichtige Gründe, die geeignet seien, die nachträgliche einkommensteuerliche Belastung bereits entstandener und zum Zeitpunkt ihrer Entstehung begünstigter Wertzuwächse zu rechtfertigen, nicht ersichtlich. Denn bei allen Verschärfungen des § 34 EStG habe für den Gesetzgeber die Begrenzung einer als zu weitgehend empfundenen Privilegierung im Vordergrund gestanden. Es werde nicht deutlich, weshalb hierfür auf bereits vor der jeweiligen Gesetzesverschärfung entstandene Wertsteigerungen zugegriffen werden müsse.

B.

- 66 Die Verfassungsbeschwerde wird nicht zur Entscheidung angenommen, weil Gründe für ihre Annahme zur Entscheidung nach § 93a Abs. 2 BVerfGG nicht vorliegen. Der Verfassungsbeschwerde kommt keine grundsätzliche verfassungsrechtliche Bedeutung zu. Ihre Annahme ist über-

dies nicht zur Durchsetzung der in § 90 Abs. 1 BVerfGG genannten Rechte angezeigt. Die Verfassungsbeschwerde hat keine Aussicht auf Erfolg. Sie ist zwar zulässig (I.), aber mangels Vorliegens einer Grundrechtsverletzung unbegründet (II.).

I.

- 67 Die Beschwerdeführerin ist als Erbin ihres Ehemanns, gegen den sich der Steuerbescheid richtete, nach § 45 AO materiellrechtlich und verfahrensrechtlich in die abgabenrechtliche Stellung des Verstorbenen eingetreten (vgl. BFH, Urteil vom 12. Juli 2016 - IX R 56/13 -, BFHE 255, 97, juris, Rn. 16). Sie ist beschwerdebefugt. Stirbt ein Beschwerdeführer, so können seine Erben die Verfassungsbeschwerde jedenfalls dann fortführen, wenn es sich wie hier um finanzielle Ansprüche handelt (vgl. BVerfGE 111, 191 <211>; 114, 73 <87> m.w.N.).
- 68 Die Verfassungsbeschwerde erfüllt auch die Anforderungen an eine ordnungsgemäße Begründung (§ 23 Abs. 1 Satz 2, § 92 BVerfGG). Denn die Beschwerdeführerin legt einen möglichen Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz des Vertrauensschutzes aus Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 GG und in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 GG durch die Anwendung von § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe c EStG sowie von § 34 Abs. 1 Satz 1 EStG, jeweils in der im Streitjahr (2012) gültigen Fassung, hinreichend substantiiert dar.

II.

- 69 Die zulässige Verfassungsbeschwerde ist unbegründet. Unter Anwendung der verfassungsrechtlich geklärten Maßstäbe zu Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 GG (1.) stellen § 34 Abs. 3 EStG in der Fassung des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 sowie § 3 Nr. 40 EStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 zwar sogenannte unechte Rückwirkungen beziehungsweise tatbestandliche Rückanknüpfungen dar. Sie sind entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin aber verfassungsrechtlich gerechtfertigt (2.).
- 70 1. Das grundsätzliche Verbot rückwirkender belastender Gesetze beruht außerhalb des Strafrechts (Art. 103 Abs. 2 GG) auf den grundrechtlich geschützten Interessen der Betroffenen sowie den Prinzipien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes (Art. 20 Abs. 3 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 GG). Das Rechtsstaatsprinzip in seiner Ausprägung als Rückwirkungsverbot schützt das Vertrauen in die Verlässlichkeit und Berechenbarkeit der unter der Geltung des Grundgesetzes geschaffenen Rechtsordnung und der auf ihrer Grundlage erworbenen Rechte. Wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolge eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändert, bedarf dies einer besonderen Rechtfertigung vor dem Rechtsstaatsprinzip und den Grundrechten des Grundgesetzes, unter deren Schutz Sachverhalte "ins Werk gesetzt" worden sind. Es würde den Einzelnen in seiner Freiheit erheblich gefährden, dürfte die öffentliche Gewalt an sein Verhalten oder an ihn betreffende Umstände ohne Weiteres im Nachhinein belastendere Rechtsfolgen knüpfen, als sie zum Zeitpunkt seines rechtserheblichen Verhaltens galten (vgl. BVerfGE 127, 1 <16>; 131, 20 <38 f.>; 148, 217 <255 Rn. 134>; 157, 177 <200 f. Rn. 51>; 165, 103 <136 f. Rn. 96> - vororganschaftliche Mehrabführungen, jeweils m.w.N.; stRspr). Allgemeiner Vertrauensschutz ist damit nicht nur objektivrechtlich durch das Rechtsstaatsprinzip garantiert, sondern zugleich eine Dimension der subjektivrechtlichen Grundrechtsverbürgung. Die Grundrechte wie auch das Rechtsstaatsprinzip garantieren im Zusammenwirken die Verlässlichkeit der Rechtsordnung als wesentliche Voraussetzung für die Selbstbestimmung über den eigenen Lebensentwurf und damit als eine Grundbedingung freiheitlicher Verfassungen (vgl. BVerfGE 132, 302 <317 Rn. 41>; 155, 238 <287 f. Rn. 122> - WindseeG; 157, 177 <200 f. Rn. 51>; 165, 103 <136 f. Rn. 96>).
- 71 a) Das Bundesverfassungsgericht unterscheidet bei rückwirkenden Gesetzen in ständiger Rechtsprechung zwischen Gesetzen mit "echter" und solchen mit "unechter" Rückwirkung. Im Zweiten Senat werden hierfür die Bezeichnungen "Rückbewirkung von Rechtsfolgen" beziehungsweise "tatbestandliche Rückanknüpfung" verwendet.
- 72 aa) Eine Rechtsnorm entfaltet echte Rückwirkung, wenn ihre Rechtsfolge mit belastender Wirkung schon für vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung bereits abgeschlossene Tatbestände gelten soll ("Rückbewirkung von Rechtsfolgen"). Dies ist verfassungsrechtlich grundsätzlich unzulässig (vgl. BVerfGE 127, 1 <16 f.>; 131, 20 <39>; 148, 217 <255 Rn. 135>; 156, 354 <405 Rn. 140> - Vermögensabschöpfung; 157, 177 <201 Rn. 52>; 165, 103 <137 Rn. 98> jeweils

m.w.N.; stRspr). Bei einer echten Rückwirkung hat der Vertrauensschutz regelmäßig Vorrang, weil der in der Vergangenheit liegende Sachverhalt mit dem Eintritt der Rechtsfolge kraft gesetzlicher Anordnung einen Grad der Abgeschlossenheit erreicht hat, über den sich der Gesetzgeber vorbehaltlich besonders schwerwiegender Gründe nicht mehr hinwegsetzen darf (vgl. BVerfGE 127, 1 <19>; 156, 354 <406 Rn. 142>; 165, 103 <137 Rn. 98>).

- 73 bb) Soweit belastende Rechtsfolgen einer Norm erst nach ihrer Verkündung eintreten, tatbestandlich aber von einem bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt ausgelöst werden ("tatbestandliche Rückanknüpfung"), liegt eine unechte Rückwirkung vor. Eine solche Rückwirkung ist nicht grundsätzlich unzulässig (1). Es muss jedoch der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gewahrt sein; die Interessen der Allgemeinheit, die mit der Regelung verfolgt werden, und das Vertrauen des Einzelnen auf die Fortgeltung der Rechtslage sind abzuwägen (2). Im Rahmen dieser Abwägung hängt das Gewicht des enttäuschten Vertrauens von dem Maß seiner Schutzwürdigkeit und Schutzbedürftigkeit ab (3).
- 74 (1) Eine unechte Rückwirkung ist nicht grundsätzlich unzulässig (vgl. BVerfGE 127, 1 <17>; 131, 20 <39>; 148, 217 <255 Rn. 136>; 157, 177 <201 Rn. 53>; 165, 103 <138 Rn. 100> jeweils m.w.N.; stRspr). Denn die Gewährung vollständigen Schutzes zugunsten des Fortbestehens der bisherigen Rechtslage würde den dem Gemeinwohl verpflichteten Gesetzgeber in wichtigen Bereichen lähmen und den Konflikt zwischen der Verlässlichkeit der Rechtsordnung und der Notwendigkeit ihrer Änderung im Hinblick auf einen Wandel der Lebensverhältnisse in nicht mehr vertretbarer Weise zulasten der Anpassungsfähigkeit der Rechtsordnung lösen (vgl. BVerfGE 127, 1 <17>; 131, 20 <39>; 132, 302 <319 Rn. 45>; 157, 177 <201 Rn. 53>; 165, 103 <138 Rn. 100>). Der verfassungsrechtliche Vertrauensschutz geht insbesondere nicht so weit, die Bürgerinnen und Bürger vor jeder Enttäuschung zu bewahren (vgl. BVerfGE 127, 31 <47>; 165, 103 <138 Rn. 100>).
- 75 (2) Der Gesetzgeber muss aber, soweit er für künftige Rechtsfolgen an bereits ins Werk gesetzte Sachverhalte anknüpft, dem verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz in hinreichendem Maß Rechnung tragen. Die Interessen der Allgemeinheit, die mit der Regelung verfolgt werden, und das Vertrauen des Einzelnen auf die Fortgeltung der Rechtslage sind abzuwägen (vgl. BVerfGE 127, 1 <17 f.>; 131, 20 <40>; 148, 217 <255 Rn. 136>; 157, 177 <202 Rn. 54>; 165, 103 <138 f. Rn. 101>; stRspr). Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit muss gewahrt sein. Eine unechte Rückwirkung ist mit den Grundsätzen grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes daher nur vereinbar, wenn sie zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich ist und wenn bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibt (vgl. BVerfGE 127, 1 <18>; 131, 20 <40>; 157, 177 <202 Rn. 54>; 165, 103 <138 f. Rn. 101>).
- 76 (3) Im Rahmen dieser Abwägung hängt das Gewicht des enttäuschten Vertrauens von dem Maß seiner Schutzwürdigkeit und Schutzbedürftigkeit ab (vgl. BVerfGE 165, 103 <139 Rn. 102>).
- 77 (a) Soweit nicht besondere Momente der Schutzwürdigkeit hinzutreten, genießt die bloß allgemeine Erwartung, das geltende Recht werde zukünftig unverändert fortbestehen, keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz (vgl. BVerfGE 127, 1 <17>; 127, 31 <47>; 131, 20 <39 f.>; 132, 302 <319 Rn. 45>; 148, 217 <256 Rn. 138>; 157, 177 <201 Rn. 53>; 165, 103 <139 Rn. 103>; stRspr).
- 78 (b) Das Vertrauen in den Fortbestand des geltenden Rechts ist zudem nur in dem Maße schutzwürdig, in dem dieses eine geeignete Vertrauensgrundlage bildet (vgl. BVerfGE 126, 369 <393 f.>; 165, 103 <139 Rn. 104>).
- 79 b) Im Steuerrecht liegt eine echte Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen) nur vor, wenn der Gesetzgeber eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abändert (vgl. BVerfGE 127, 1 <18> m.w.N.; 148, 217 <255 f. Rn. 137>; 157, 177 <202 Rn. 55>; 165, 103 <142 Rn. 114>). Für den Bereich des Einkommensteuerrechts bedeutet dies, dass die Änderung von Normen mit Wirkung für den laufenden Veranlagungszeitraum grundsätzlich der Kategorie der unechten Rückwirkung zuzuordnen ist. Denn nach § 36 Abs. 1 EStG entsteht die Einkommensteuer erst mit dem Ablauf des Veranlagungszeitraums, das heißt nach § 25 Abs. 1 EStG

des Kalenderjahres (vgl. BVerfGE 127, 1 <18>; 148, 217 <255 f. Rn. 137>; 157, 177 <202 Rn. 55>; 165, 103 <142 Rn. 114>).

- 80 Auch wenn in diesen Fällen der Vertrauensschutz - anders als bei der echten Rückwirkung - nicht regelmäßig Vorrang hat (vgl. BVerfGE 127, 1 <19>; 127, 61 <77>; 157, 177 <202 f. Rn. 56>; 165, 103 <142 f. Rn. 115>), bedürfen die belastenden Wirkungen einer Enttäuschung schutzwürdigen Vertrauens im laufenden Veranlagungszeitraum stets einer hinreichenden Begründung nach den Maßstäben der Verhältnismäßigkeit. Der Normadressat muss eine Enttäuschung seines Vertrauens in die alte Rechtslage nur hinnehmen, soweit dies aufgrund besonderer, gerade die Rückanknüpfung rechtfertigender öffentlicher Interessen unter Wahrung der Verhältnismäßigkeit gerechtfertigt ist (vgl. BVerfGE 127, 1 <20>; 127, 31 <48 f.>; 132, 302 <319 f. Rn. 45 f.>; 148, 217 <256 f. Rn. 139>; 157, 177 <202 f. Rn. 56>; 165, 103 <142 f. Rn. 115>; stRspr). Wäre dies anders, so fehlte den Normen des Einkommensteuerrechts als Rahmenbedingung wirtschaftlichen Handelns ein Mindestmaß an grundrechtlich und rechtsstaatlich gebotener Verlässlichkeit (vgl. BVerfGE 127, 1 <20>; 127, 31 <49>; 157, 177 <202 f. Rn. 56>; 165, 103 <142 f. Rn. 115>).
- 81 aa) Soweit eine Rechtsänderung mit unechter Rückwirkung für zukünftige Veranlagungszeiträume in Rede steht, ist für das Maß der Schutzwürdigkeit eines Vertrauens auf das alte Recht zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber im Einkommensteuerrecht Rechtsänderungen - dem Periodizitätsprinzip entsprechend - typischerweise veranlagungszeitraumbezogen vornimmt (vgl. BVerfGE 127, 31 <53>; 157, 177 <208 Rn. 69>; 165, 103 <143 Rn. 116>; stRspr) und der Steuerpflichtige dies in Rechnung stellen muss. Die Schutzwürdigkeit seines Vertrauens ist insoweit regelmäßig gemindert (vgl. BVerfGE 165, 103 <143 Rn. 116>).
- 82 bb) Im Übrigen verlangt die Gewährleistungsfunktion des Rechts (Art. 20 Abs. 3 GG), dass die Steuerpflichtigen jedenfalls grundsätzlich auf die Geltung derjenigen Normen vertrauen dürfen, die zum Zeitpunkt der Verwirklichung des materiellen steuerrelevanten Tatbestands in Kraft sind. Ist der materielle steuerrelevante Tatbestand - etwa der Mittelzu- oder -abfluss (vgl. BVerfGE 127, 31 <57 f.>; 132, 302 <331 Rn. 71>; 148, 217 <257 Rn. 140>; 157, 177 <221 f. Rn. 97>; 165, 103 <144 Rn. 118>) oder ein steuerrelevanter Wertzuwachs (vgl. BVerfGE 127, 1 <21 ff.>; 127, 61 <79 ff.>) - unter der Geltung des alten Rechts vollständig verwirklicht beziehungsweise erfüllt und tritt lediglich die Rechtsfolge der Entstehung der Steuerschuld erst nach der Rechtsänderung ein, hat der steuerrelevante Sachverhalt bereits einen gesteigerten Grad an Abgeschlossenheit erreicht, der nach rechtsstaatlichen Grundsätzen Vertrauensschutz gebietet (vgl. BVerfGE 127, 31 <59>; 132, 302 <330 f. Rn. 71>; 157, 177 <220 Rn. 95>; 165, 103 <144 Rn. 118>). Weiter ist das Vertrauen auf eine unter der alten Rechtslage verbindlich getroffene Disposition grundsätzlich schutzwürdig (vgl. hierzu etwa BVerfGE 127, 31 <49 f.>). Entsprechendes gilt, wenn der Steuerpflichtige vor der Verkündung eines neuen Steuergesetzes über einen konkret verfestigten Vermögensbestand verfügte (vgl. BVerfGE 127, 1 <21>; 127, 61 <80>). Der Gesetzgeber bedarf daher besonderer Gründe, wenn er einen noch nach Maßgabe alten Rechts, das heißt noch vor der Verkündung der Neuregelung erwachsenen konkreten Vermögensbestand, wie er sich etwa aus dem Vollzug vertraglicher Vereinbarungen oder aus einem eingetretenen Wertzuwachs ergeben kann, durch tatbestandliche Rückanknüpfung (teilweise) entwertet (vgl. BVerfGE 127, 31 <59>; 127, 61 <80>; 148, 217 <257 Rn. 140>; 157, 177 <220 Rn. 96, 221 f. Rn. 97>; 165, 103 <144 Rn. 118>).
- 83 2. Nach diesen Maßstäben verstoßen weder § 34 Abs. 3 EStG in der Fassung des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 (a) noch § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe c EStG in der Fassung des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 (b) gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz des Vertrauensschutzes gemäß Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 GG (sowie i.V.m. Art. 3 Abs. 1 GG).
- 84 Die genannten steuerrechtlichen Normen ordnen zwar eine unechte Rückwirkung an, soweit sie Wertzuwächse erfassen, die vor ihrer Verkündung entstanden sind. Dies ist jedoch verfassungsrechtlich gerechtfertigt. Ein mögliches Vertrauen des Erblassers in das Fortbestehen der bisherigen Steuerrechtslage war nicht schutzwürdig, sodass seinen Interessen bei der gebotenen Gesamtabwägung kein Vorrang zukommt. Soweit der Erblasser darauf vertraut haben sollte, dass die in den Veräußerungsgewinnen enthaltenen Wertsteigerungen aus früheren Jahren nach alter Rechtslage besteuert würden, kann er sich nicht auf eine vom Bundesverfassungsgericht anerkannte Fallgruppe einer Schutzwürdigkeit des Vertrauens berufen. Entgegen der Auffassung

der Beschwerdeführerin ist vorliegend kein konkret verfestigter Vermögensbestand betroffen, denn die Wertsteigerungen unterlagen stets der Besteuerung. Hierin liegt der grundlegende Unterschied zu den vom Bundesverfassungsgericht in BVerfGE 127, 1 und 127, 61 entschiedenen Fällen. Zudem hielten sich die jeweils eingetretenen Steuerverschärfungen bei zutreffender Betrachtung in maßvollem Rahmen. Weiter, und hierauf weist auch das von der Beschwerdeführerin vorgelegte Rechtsgutachten hin, ist die Vereinbarung über die Veräußerung des Anteils an der Personengesellschaft im Jahr 2012 und damit teilweise Jahrzehnte nach der Verschärfung der steuerlichen Rahmenbedingungen erfolgt, sodass der Erblasser die neue Rechtslage bei Aushandlung der Veräußerungsbedingungen hätte berücksichtigen können und eine besondere Schutzbedürftigkeit in verbindlich getroffene Dispositionen nicht in Rede steht. Schließlich hat sich der Steuertatbestand auch nicht bereits unter der Geltung des alten Rechts verwirklicht, sondern erst mit der Veräußerung im Jahr 2012.

- 85 a) Die Tarifvorschrift des § 34 Abs. 3 EStG ist für außerordentliche Einkünfte in der Fassung des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 erstmals für Veräußerungsgewinne im Sinne des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG ab dem Veranlagungszeitraum 2004 anzuwenden (§ 52 Abs. 47 Satz 6 EStG in der Fassung des Haushaltsbegleitgesetzes 2004). Von der Vorschrift geht, soweit dies im vorliegenden Verfahren zu entscheiden ist, eine unechte Rückwirkung mit belastender Wirkung einher, soweit sie Wertzuwächse aus Veräußerungsgewinnen im Sinne der §§ 14, 14a Abs. 1, der §§ 16, 17 und § 18 Abs. 3 EStG erfasst, die vor der Verkündung des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 entstanden sind (aa). Das ist nach den genannten Grundsätzen verfassungsrechtlich gerechtfertigt (bb).
- 86 aa) Die Neuregelung knüpft an einen vor der Verkündung des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 erfolgten Erwerb an (vgl. BVerfGE 127, 1 <20>; 127, 61 <78>; jeweils für das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002). Die Gewinnermittlung durch periodenübergreifenden Vermögensvergleich bedeutet, dass im Zeitpunkt der Veräußerung ein über den gesamten Haltungszeitraum akkumulierter Wertzuwachs nachholend besteuert wird (vgl. BVerfGE 127, 1 <22 bis 26>; 127, 61 <81 f.>). Wenn sich die Besteuerungsregeln während dieses Zeitraums ändern - hier die Einschränkung der tarifbegünstigten Veräußerung - und diese verschärften Regeln auf den gesamten, auch den vor der Gesetzesänderung entstandenen, Wertzuwachs angewendet werden, so greift die Neuregelung tatbestandlich auf einen bereits vor ihrer Verkündung ins Werk gesetzten Sachverhalt zurück.
- 87 Für das Vorliegen einer unechten Rückwirkung ist unerheblich, dass durch die Rechtsänderung nicht die Steuerbarkeit als solche erstmals begründet wurde. Ein vertrauensschutzrelevanter Eingriff liegt nicht ausschließlich in der Begründung der Steuerbarkeit, sondern kann auch in der Verschärfung der Modalitäten der Besteuerung bereits steuerbarer Wertzuwächse liegen. Dies ergibt sich aus der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts in BVerfGE 127, 1 (20 f.). Denn das Bundesverfassungsgericht hat dort die Verlängerung der Spekulationsfrist für Grundstücke, bei denen die bisherige Zweijahresfrist im Zeitpunkt der Verkündung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 noch nicht abgelaufen war und deren Veräußerung daher nicht steuerfrei war, ausdrücklich als Fall einer unechten Rückwirkung eingeordnet.
- 88 bb) Die unechte Rückwirkung ist jedoch unter Anwendung der verfassungsrechtlich geklärten Maßstäbe mangels Bestehens eines schutzwürdigen Vertrauens des Erblassers gerechtfertigt und daher nicht verfassungswidrig.
- 89 (1) Die in den Veräußerungsgewinnen im Sinne der §§ 14, 14a Abs. 1, der §§ 16, 17 und § 18 Abs. 3 EStG enthaltenen Wertzuwächse aus Veranlagungszeiträumen vor 2004 waren zu jeder Zeit steuerbar (vgl. BVerfGE 127, 1 <3, 28 ff.>; 127, 61 <62 f., 85 f.> zu Gewinneinkunftsarten). Die Besteuerung im Realisationszeitpunkt (vorliegend im Jahr 2012) greift mithin auf vorhandene Vermögensbestände der Steuerpflichtigen zu, deren Zuerwerb der Einkommensteuer unterlag (vgl. insoweit den umgekehrten Fall einer nachträglichen Anordnung der Steuerbarkeit BVerfGE 127, 1 <24 f.>; 127, 61 <80>). Steuerpflichtige konnten damit zu keinem Zeitpunkt ernstlich darauf vertrauen, dass die entsprechenden Wertzuwächse nicht besteuert würden. § 34 Abs. 3 EStG in der jeweiligen Fassung bestimmte und bestimmt nach wie vor für die dort genannten Veräußerungsgewinne lediglich einen gegenüber § 32a EStG ermäßigten Steuersatz, der im Laufe der Zeit unterschiedlich hoch ausgestaltet war.

- 90 (a) Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist kennzeichnend für die vertrauensrechtlich geschützte Position eines konkret verfestigten Vermögensbestands im Fall von eingetretenen, aber (noch) nicht realisierten Wertzuwächsen, dass diese in das keiner weiteren einkommensteuerlichen Belastung mehr ausgesetzte, frei verwertbare Privatvermögen hineingewachsen waren oder zu einem Zeitpunkt eingetreten sind, in dem sie nicht steuerbar waren (vgl. BVerfGE 127, 1 <21, 24>; 127, 61 <79 f.>; in diesem Sinne unter der Bezeichnung "steuerentstrickt" auch BFH, Urteile vom 20. Oktober 2016 - VIII R 10/13 -, BFHE 255, 537, juris, Rn. 10 f.; vom 9. Mai 2017 - VIII R 54/14 -, BFHE 258, 111, juris, Rn. 22 f.; vom 24. Februar 2022 - III R 9/20 -, BFHE 276, 107, juris, Rn. 34 f.; Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, § 3 Rn. 267; Kooops/Dräger, DB 2010, S. 2247 <2251>; Levedag, in: Schmidt, EstG, 44. Aufl. 2025, § 17 Rn. 72; Ratschow, in: Brandis/Heuermann, § 23 EStG Rn. 23 <Aug. 2023>; Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung, § 4 AO 1977 Rn. 769 <Okt. 2020>; Werth, DStZ 2010, S. 712 <717 f.>; Wissenschaftlicher Beirat Steuern der Ernst & Young GmbH, DB 2012, S. 761 <766, 768>).
- 91 (b) Bei steuerbaren Wertsteigerungen beziehungsweise steuerverstrickten Wirtschaftsgütern besteht ein grundlegender Unterschied zu den Fällen, in denen Wertsteigerungen oder Wirtschaftsgüter vor der Rechtsänderung keiner Besteuerung unterlagen. Mit der tatbestandlichen Bestimmung und Abgrenzung der verschiedenen Einkunftsarten trifft der Gesetzgeber eine Grundentscheidung innerhalb des Gestaltungsspielraums, der ihm bei der Erschließung von Steuerquellen zukommt (vgl. BVerfGE 127, 1 <29>; 127, 61 <86>). Wenn der Gesetzgeber innerhalb dieses Systems Steuerbefreiungen gewährt oder Tarifbegünstigungen einräumt, handelt es sich um Entscheidungen innerhalb eines grundsätzlich anerkannten Steuerzugriffs. Wer ein Wirtschaftsgut erwirbt, das bereits dem Grunde nach der Besteuerung bei Veräußerung unterliegt, disponiert im Bewusstsein einer bestehenden Steuerverstrickung. Seine Erwartung richtet sich nicht auf die Steuerfreiheit als solche, sondern lediglich auf die Fortgeltung bestimmter Modalitäten.
- 92 (aa) Zwar kann die Entscheidung für den Erwerb einer Beteiligung oder eines Wirtschaftsguts im Einzelfall maßgeblich von der Erwartung bestimmt sein, einen etwaigen Veräußerungsgewinn teilweise steuerfrei vereinnahmen zu können. Dies geht jedoch über die allgemeine Erwartung, das geltende Recht werde unverändert bleiben, nicht hinaus. Die bloße Möglichkeit, Gewinne später steuerfrei vereinnahmen zu können, begründet keine (vertrauens-)rechtlich geschützte Position. Mit Wertsteigerungen kann im Zeitpunkt des Erwerbs eines Wirtschaftsguts nicht sicher gerechnet werden, sodass auch die Enttäuschung der Hoffnung auf künftige steuerfreie Vermögenszuwächse nicht als Beeinträchtigung greifbarer Vermögenswerte zu werten ist (vgl. BVerfGE 127, 1 <21>; 127, 61 <79>). Es fehlt hier an einem gesteigerten Grad der Abgeschlossenheit, solange die Wertsteigerungen nicht realisiert sind. Der bloße Erwerb und das Halten von Beteiligungen oder Wirtschaftsgütern während der Wertsteigerungsphase vermitteln noch keine Rechtsbeständigkeit gegenüber bloßen Änderungen der Besteuerungsmodalitäten.
- 93 (bb) Dies schließt nicht aus, dass zu einem späteren Zeitpunkt schutzwürdiges Vertrauen in die Besteuerung zwischenzeitlich eingetretener Wertsteigerungen entstehen kann. Jedoch kann in den Fällen, in denen das Wirtschaftsgut stets der Besteuerung unterlag, das Vertrauen in eine unveränderte Steuerlage hinsichtlich der Schutzwürdigkeit nicht mit dem Fall gleichgesetzt werden, in dem das Wirtschaftsgut oder eine Gesellschaftsbeteiligung erstmals rückwirkend besteuert und damit in einen konkret verfestigten Vermögensbestand eingegriffen wird (vgl. BVerfGE 127, 1 <24> "rückwirkende Erfassung von Wertzuwächsen nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG"). Eine entsprechende Verfestigung liegt gerade nicht vor, wenn das Wirtschaftsgut oder die Beteiligung stets, wenn auch in unterschiedlicher Höhe, besteuert wurde. Die mangelnde Schutzwürdigkeit des Vertrauens in diesen Fällen gilt erst recht dann, wenn der Steuerpflichtige - wie hier - die Wirtschaftsgüter Jahre nach Inkrafttreten der geänderten Besteuerungsmodalitäten veräußert hat und sich bei der Veräußerung auf die neue Rechtslage hätte einstellen können. Selbst das vom Erblasser in Auftrag gegebene Rechtsgutachten weist daraufhin, der Fortbestand einer vom Gutachter bejahten konkret verfestigten Vermögensposition könne mit dem Argument in Abrede gestellt werden, dass auf die steuerbegünstigte Realisierung einmal entstandener stiller Reserven nicht dauerhaft vertraut werden könne.
- 94 (2) Die vom Bundesverfassungsgericht in den Entscheidungen in BVerfGE 127, 1 und 127, 61 für die dort zu entscheidenden Fälle einer rückwirkend erstmals eingeführten Steuerbarkeit von

Einkünften aufgestellten Grundsätze lassen sich entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin nicht auf die vorliegende Konstellation der bloßen Verschärfung der Steuermodalitäten übertragen.

- 95 (a) Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin kann der dort verwendeten Formulierung, es könne dahinstehen, inwieweit ausnahmsweise anderes gelte, wenn der Gesetzgeber den allgemeinen Steuertarif mit Wirkung für den laufenden Veranlagungszeitraum "in maßvollen Grenzen" anhebe (vgl. BVerfGE 127, 1 <26>; 127, 61 <83>, jeweils m.w.N.), nicht entnommen werden, dass steuerbare, aber (teilweise) steuerfreie oder tarifbegünstigte Einkünfte vertrauensrechtlich geschützte Positionen eines konkreten Vermögensbestands darstellten. Die Beschwerdeführerin sieht in diesem obiter dictum ohne tragfähige Anhaltspunkte einen Anknüpfungspunkt für eine Fortentwicklung beziehungsweise eine Präzisierung der dort für bislang nicht steuerbare Vorgänge entwickelten Maßstäbe zum Vertrauensschutz bei einer unechten Rückwirkung von Steuergesetzen. Sie löst dabei die zitierte Formulierung aus ihrem Zusammenhang. Die in den genannten Entscheidungen erwähnte Anhebung des allgemeinen Steuertarifs für den laufenden Veranlagungszeitraum stand in den dortigen Verfahren nicht in Rede. Auch mit der vorliegend zu beantwortenden Frage, ob die Einschränkung einer (teilweisen) Steuerbefreiung oder einer Tarifiermäßigung für künftige Veranlagungszeiträume bei steuerverstrickten Wirtschaftsgütern aus Gründen des Vertrauensschutzes einem verschärften Maßstab zu unterwerfen sei, hat sich der Senat in den damaligen Verfahren nicht befasset.
- 96 Mit der von der Beschwerdeführerin angeführten Wendung brachte der Senat bei objektiver Betrachtung allein zum Ausdruck, dass offen sei, wie die früher in BVerfGE 13, 274 (278); 18, 135 (144) aufgestellten Grundsätze, welche restriktive Äußerungen zum Vertrauensschutz in der angesprochenen Konstellation einer maßvollen Erhöhung des allgemeinen Steuertarifs enthalten, anhand der nun im Jahr 2010 entwickelten neuen Maßstäbe zu beurteilen wären.
- 97 (b) Soweit die Beschwerdeführerin weiter anführt, das Bundesverfassungsgericht habe mit den Entscheidungen in BVerfGE 127, 1 (24); 127, 61 (82) klargestellt, dass die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen im Belastungszugriff nur nachholen dürfe, was bei einer abschnittswisen Erfassung der jährlichen Wertzuwächse (stille Reserven) zu besteuern gewesen wäre, trifft dies nicht zu. Hierbei verkennt die Beschwerdeführerin, dass das Bundesverfassungsgericht in den genannten Entscheidungen lediglich aus dem Wesen der Einkommensteuer abgeleitet hat, dass die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen einschließlich darin enthaltener Wertzuwächse aus vorangegangenen Jahren (schonend) erst dann erfolgen soll, wenn der Steuerpflichtige den Gewinn realisiert hat, also liquide geworden ist, und weiter zur Beurteilung gelangt ist, dass eine Nachholung (also ein Hinausschieben) der Besteuerung von Wertzuwächsen erst zum Zeitpunkt der Veräußerung bei einer bislang nicht der Einkommensteuer unterliegenden Veräußerung eines Wirtschaftsguts oder einer Beteiligung gerade nicht in Betracht kommt, weil erstmals eine Besteuerung eingeführt wurde (vgl. BVerfGE 127, 1 <24 f.> im Zusammenhang mit Art. 3 Abs. 1 GG; BVerfGE 127, 61 <82>).
- 98 (3) Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin wird das Vertrauensschutzprinzip vorliegend auch nicht durch Art. 3 Abs. 1 GG verstärkt.
- 99 (a) Aus Art. 3 Abs. 1 GG folgt grundsätzlich kein Anspruch auf eine zukünftig gleichbleibende Rechtslage (vgl. BVerfGE 123, 111 <128>; 157, 177 <219 Rn. 90>; 164, 347 <401 Rn. 146> - Körperschaftsteuererhöhungspotenzial). Die Änderungsbefugnis des Gesetzgebers wird zwar durch rechtsstaatlich und grundrechtlich begründete Rückwirkungsverbote und Gebote abgewogenen Vertrauensschutzes begrenzt. Der allgemeine Gleichheitssatz schränkt jedoch diese Befugnis des Gesetzgebers über ein dem Willkürverbot entsprechendes allgemeines Sachlichkeitsgebot hinaus nicht ein. Dies hat die Rechtsprechung insbesondere zu sogenannten Stichtagsregelungen herausgestellt, die trotz gewisser Härten grundsätzlich zulässig sind. Deren Einführung und die Wahl des Zeitpunkts müssen sich am gegebenen Sachverhalt orientieren und damit sachlich vertretbar sein (vgl. BVerfGE 101, 239 <270>; 117, 272 <301 f.>; 123, 111 <128>; 159, 149 <177 f. Rn. 75> - Solidaritätszuschlag auf Körperschaftsteuerguthaben).
- 100 (b) Der Gesetzgeber ist entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin grundsätzlich nicht verpflichtet, den in vorangegangenen Zeiträumen steuerbaren akkumulierten Zuwachs an Leis-

tungsfähigkeit im Zeitpunkt der Realisation nach den im jeweiligen Entstehungsjahr geltenden Vorschriften zu erfassen.

- 101 (aa) Die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen und ihre Ermittlung durch periodenübergreifenden Vermögensvergleich bedeutet ebenso wenig wie die Maßgeblichkeit des Realisationsprinzips im Rahmen der betrieblichen Gewinnermittlung eine Durchbrechung des Systems der periodischen Erfassung des Jahreseinkommens. Das Jahreseinkommen bleibt grundsätzlich Maßstab der finanziellen Leistungsfähigkeit, an der die Einkommensteuer auszurichten ist, auch wenn die Besteuerung früherer Vermögenszuwächse zum Zeitpunkt der Veräußerung "nachgeholt" wird (vgl. BVerfGE 127, 1 <24>; 127, 61 <82>). Daraus folgt, dass sich die Besteuerung des in einem Veranlagungszeitraum realisierten Gewinns grundsätzlich nach dem in diesem Zeitraum anwendbaren Recht bestimmt. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin wird damit dem einfachrechtlichen (Besteuerungs-)Prinzip der Abschnittsbesteuerung (vgl. BVerfG, Beschluss vom 23. Juli 2025 - 2 BvL 19/14 -, Rn. 119 bis 121 - Mindestgewinnbesteuerung) Rechnung getragen.
- 102 (bb) Das Realisationsprinzip dient der liquiditätsschonenden Besteuerung, nicht der Konser-
vierung historischer Rechtszustände. Wer die Realisation hinausschiebt, genießt einen Liquiditätsvorteil, erwirbt aber keinen Anspruch auf Anwendung der während der Haltezeit von Wirtschaftsgütern oder Beteiligungen jeweils geltenden Rechtslage. Eine Aufsplittung des Veräußerungsgewinns in historische Schichten nach Maßgabe der jeweiligen Halteperioden würde dieses Prinzip aufgeben und zu einer Besteuerung nach biographischen Maßstäben führen, die § 2 Abs. 7 Satz 1 EStG fremd ist. Die Erwartung einer günstigen Besteuerung ist eine Exspektanz, kein rechtlich geschütztes Gut.
- 103 (4) Eine Schutzwürdigkeit des Vertrauens auf die unveränderte Beibehaltung der Tarifbegünstigungsvorschrift des § 34 EStG ist schließlich auch im Hinblick darauf zu verneinen, dass die Tarifverschärfung nicht isoliert zu betrachten ist, sondern mit weiteren steuerrechtlichen Änderungen im Zusammenhang steht. Die effektive Steuerbelastung durch die Verschärfung der Tarifbegünstigung ist nicht in einem solch hohen Maße erfolgt, dass allein dies eine Schutzwürdigkeit des Vertrauens des Steuerpflichtigen begründen würde.
- 104 (a) Die Tarifbegünstigungsvorschrift des § 34 EStG steht nicht isoliert, sondern knüpft tatbestandlich an die tarifliche Einkommensteuer gemäß § 32a EStG an. Der Tarifverlauf einschließlich des hier relevanten, höchsten Steuersatzes war seit jeher Gegenstand politischer Diskussionen und wurde regelmäßig geändert. Bereits angesichts dessen war das Vertrauen in den unveränderten Fortbestand der Tarifbegünstigungsvorschrift jedenfalls bei einer wie hier erfolgten erheblichen Reduzierung des Steuersatzes nicht besonders schutzwürdig. Die Gesetzgebungshistorie zu § 34 EStG zeigt, dass spätestens seit dem Gesetzentwurf zum Steuerreformgesetz vom 19. April 1988 mit einer Verschärfung der Voraussetzungen der Tarifbegünstigungen zu rechnen war. So wurde die Verschärfung durch das Steuerreformgesetz 1990 vom 25. Juli 1988 mit Gesetz zur Änderung des Steuerreformgesetzes 1990 sowie zur Förderung des Mietwohnungsbaus und von Arbeitsplätzen in Privathaushalten vom 30. Juni 1989 zeitlich hinausgeschoben und teilweise zurückgenommen. Bereits dies und auch weitere Gesetzesänderungen belegen, dass es sich um eine umstrittene Regelung handelte und mit der Möglichkeit einer weiteren Verschärfung zu rechnen war (vgl. BVerfGE 127, 1 <21>; 127, 61 <79>).
- 105 (b) Bei § 34 Abs. 3 EStG in der Fassung des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 handelt es sich im Vergleich zur Vorgängerregelung des § 34 Abs. 3 in der Fassung des Steuersenkungsergänzungsgesetzes des Jahres 2000 allenfalls um eine maßvolle Steuerverschärfung, die keinen verfassungsrechtlichen Bedenken begegnet. Gleiches gilt jedenfalls ab dem Veranlagungszeitraum 2004 für frühere Verschärfungen der Tarifbegünstigungsvorschrift des § 34 EStG.
- 106 (aa) Je höher der höchste anzuwendende Steuersatz ist, desto stärker wirkt sich eine "Zusammenballung" von Einkünften aus. Die Differenz zwischen dem durchschnittlichen Steuersatz bei gleichmäßiger Verteilung der Einkünfte und dem Steuersatz bei "zusammengeballtem" Zufluss wächst mit steigendem Steuersatz überproportional. Bei dem bis 1989 geltenden Spitzensteuersatz von 56 % führte die "Zusammenballung" zu einer erheblich höheren absoluten und relativen Mehrbelastung als bei einem Spitzensteuersatz von 42 %. Die Absenkung des Spitzensteu-

ersatzes reduziert das Bedürfnis für die Tarifbegünstigung, weil sie die verzerrende Progressionswirkung bereits durch die Tarifvorschrift des § 32a Abs. 1 EStG abmildert.

- 107 Ausgehend von dem im Veranlagungszeitraum 2004 anwendbaren Spitzensteuersatz von 45 % führte die Anhebung des Bruchteils von 50 % auf 56 % des durchschnittlichen Steuersatzes durch § 34 Abs. 3 EStG in der Fassung des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 zwar für sich genommen zu einer höheren Belastung des ermäßigt besteuerten Veräußerungsgewinns. Diese Erhöhung wurde indes dadurch relativiert, dass der Spitzensteuersatz, an den die Tarifbegünstigung tatbestandlich anknüpft, im selben Zeitraum erheblich gesenkt wurde. Die effektive Steuerbelastung nach § 34 Abs. 3 EStG in der Fassung des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 lag im Veranlagungszeitraum 2004 sogar unterhalb derjenigen, die sich unter Geltung des im Veranlagungszeitraum 2003 noch anwendbaren Spitzensteuersatzes von 48,5 % bei dem bis dahin geltenden Bruchteil von 50 % des durchschnittlichen Steuersatzes ergeben hätte. Im Vergleich zu der unter früheren Spitzensteuersätzen von bis zu 56 % bestehenden Belastung fiel die Begünstigung nach der Neuregelung ebenfalls nicht geringer, sondern günstiger aus. Auch bezüglich vor dem Jahr 2004 eingetretener Verschärfungen der Tarifbegünstigungsvorschrift des § 34 EStG berücksichtigt die Beschwerdeführerin nicht, dass die Steuerverschärfung wegen der gesunkenen Spitzensteuersätze wesentlich niedriger ausfällt als von ihr angenommen.
- 108 (bb) Soweit die Beschwerdeführerin auf die Begrenzung der Tarifbegünstigung auf Einkünfte bis zu einem Höchstbetrag von 5 Millionen Euro abstellt, vermag auch dieser Gesichtspunkt eine verfassungsrechtlich erhebliche Belastungsverschärfung nicht zu begründen. Zwar kann die Begrenzung im Einzelfall - namentlich bei besonders hohen Veräußerungsgewinnen - zu einer höheren effektiven Steuerbelastung führen als unter früherer Rechtslage. Diese Wirkung ist jedoch im Zusammenhang damit zu sehen, dass der Gesetzgeber die Begrenzung schrittweise und über einen Zeitraum von mehr als einem Jahrzehnt eingeführt hat, wobei er ausweislich der Gesetzesmaterialien die als überschießend erkannte Begünstigung besonders hoher außerordentlicher Einkünfte zurückführen wollte (vgl. hierzu bereits BVerfGE 127, 31 <35> m.w.N.). Bei einer Gesamtbetrachtung des Zusammenwirkens von Tarifbegünstigung, Höchstbetragsbegrenzung und Spitzensteuersatzsenkung hält sich die Belastungsverschiebung in einem Rahmen, der eine verfassungsrechtlich relevante Enttäuschung schutzwürdigen Vertrauens nicht zu begründen vermag.
- 109 (c) Die Beschwerdeführerin lässt bei der angestrebten ratierlichen Verteilung des Veräußerungsgewinns auf die gesamte Haltedauer der Beteiligung an der A & Co. zudem weitere Gesichtspunkte außer Acht. Sie berücksichtigt bereits nicht, dass es bei einem solchem Vorgehen an einer "Zusammenballung" von Einkünften fehlen würde, zu dessen Zweck § 34 EStG eingefügt wurde. Weiter befasst sich die Verfassungsbeschwerde, die anführt, dass der Wertzuwachs am 31. Dezember 1996 30.104.506 DM betragen haben soll und danach ein Veräußerungsgewinn ratierlich in Höhe von 530.765 Euro jährlich hinzugekommen sei, nicht mit dem Umstand, dass für die Wertzuwächse ab 1997 von rund 16 Millionen DM bereits nach § 34 Abs. 1 EStG in der Fassung des Gesetzes zur Änderung des Steuerreformgesetzes 1990 sowie zur Förderung des Mietwohnungsbaus und von Arbeitsplätzen in Privathaushalten keine Tarifbegünstigung mehr in Betracht kam.
- 110 (d) Soweit die Beschwerdeführerin schließlich zu ihren Gunsten nicht nur die früheren Fassungen der Tarifbegünstigung nach § 34 EStG anwenden will, sondern gleichzeitig wegen des "Fundamentalprinzips des Vorbehalts des Gesetzes" den niedrigeren höchsten Steuersatz des Jahres 2012, hebt sie in nicht nachvollziehbarer Weise den steuersystematischen Zusammenhang zwischen für den jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden Spitzensteuersatz und der Tarifbegünstigung auf.
- 111 (e) Soweit damit vorliegend durch die Reduzierung der Tarifbegünstigung ein schutzwürdiges Vertrauen in den Fortbestand bisheriger Tarifbestimmungen nicht anzuerkennen ist, reicht das allgemeine Ziel des Abbaus von steuerlichen Vergünstigungen zur Verbesserung der finanzwirtschaftlichen Stabilität (vgl. 795. Sitzung des Bundesrats vom 19. Dezember 2003, S. 499 f.; vgl. ferner BVerfGE 127, 1 <21>; 127, 61 <79>) zur Rechtfertigung der beschriebenen unechten Rückwirkung aus. Vorliegend kann daher offenbleiben, nach welchen genauen Maßstäben der Gesetzgeber bei der Beschränkung von Tarifbegünstigungen zur Schaffung einer Übergangsregelung verpflichtet wäre (vgl. BVerfGE 127, 31).

- 112 b) Die Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 40 EStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden (§ 52a Abs. 3 Satz 1 EStG i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008). Von der Vorschrift geht, soweit dies im vorliegenden Verfahren zu entscheiden ist, ebenfalls eine unechte Rückwirkung mit belastender Wirkung einher, soweit sie Wertzuwächse aus Veräußerungsgewinnen im Sinne der § 17 EStG erfasst, die vor der Verkündung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 entstanden sind (aa). Das ist nach den genannten Grundsätzen verfassungsrechtlich gerechtfertigt (bb).
- 113 aa) Nach dem unter B II. 1. a) ausgeführten Grundsätzen handelt es sich bei der gesetzlichen Regelung zum Übergang vom Halbeinkünfteverfahren (50 % der Einkünfte sind steuerfrei) zum Teileinkünfteverfahren (nur noch 40 % der Einkünfte sind steuerfrei) ebenfalls um eine unechte Rückwirkung.
- 114 bb) Die darin begründete unechte Rückwirkung ist jedoch unter Anwendung der verfassungsrechtlich geklärten Maßstäbe gerechtfertigt und daher nicht verfassungswidrig.
- 115 (1) Das Vertrauen des Erblassers in eine über die Jahre hinweg unveränderte Besteuerung seines Anteils an der Kapitalgesellschaft ist unter keinem denkbaren Aspekt schutzwürdig. Die in Veräußerungsgewinnen im Sinne des § 17 EStG enthaltenen Wertzuwächse waren zu jeder Zeit steuerbar (vgl. BVerfGE 127, 61 <62 f.>). Es konnte sich damit nicht ein der Steuer entzogener konkret verfestigter Vermögensbestand entwickeln. Insoweit liegt entgegen dem wiederholten Vortrag der Beschwerdeführerin keine Abweichung des Bundesfinanzhofs im angegriffenen Beschluss vom 26. März 2021 - IX B 45/20 - von den dort aufgestellten Grundsätzen vor. Steuerpflichtige konnten zu keinem Zeitpunkt darauf vertrauen, dass die entsprechenden Wertzuwächse nicht besteuert würden. Vielmehr unterlagen sie zunächst einer Tarifbegünstigung gemäß § 34 EStG und seit dem Veranlagungszeitraum 2001 gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe c EStG einer hälftigen Steuerbefreiung.
- 116 (2) Soweit durch die Reduzierung der Steuerbefreiung das bei der Begründung beziehungsweise dem Erwerb der Beteiligung im Sinne des § 17 EStG betätigte Vertrauen später enttäuscht wird, wird hierdurch kein schutzwürdiges Vertrauen beeinträchtigt, sodass das allgemeine Ziel der Abstimmung der Besteuerung von Körperschaft und Anteilseigner (vgl. BTDrucks 16/4841, S. 46) zur Rechtfertigung ausreicht.
- 117 (a) Anders als die Beschwerdeführerin meint, besteht keine Verpflichtung, Wertzuwächse, die vor Absenkung des Körperschaftsteuersatzes entstanden sind, mit der zu dieser Zeit gültigen Steuerbefreiungsvorschrift (Halbeinkünfteverfahren statt Teileinkünfteverfahren) zu besteuern. Der durch das Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000 erfolgte Wechsel im System der Ertragsbesteuerung der Körperschaften vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren regelt eine grundsätzlich eigenständige Besteuerung von Körperschaft und Anteilseigner.
- 118 Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 EStG setzt an der Bemessungsgrundlage an und nimmt einen Teil des Gewinns (ursprünglich 50 %, später 40 %) von der Besteuerung aus. Aus dem Umstand, dass die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 EStG eine Doppelbelastung vermeiden soll (vgl. BTDrucks 14/2683, S. 96), ergibt sich - wie der Bundesfinanzhof im angegriffenen Beschluss vom 26. März 2021 - IX B 45/20 - ausgeführt hat - bereits aus dem einfachen Recht keine Pflicht, die Besteuerung von Körperschaft und Anteilseigner exakt aufeinander abzustimmen. Erst recht folgt hieraus keine verfassungsrechtliche Pflicht (vgl. BVerfGE 116, 164 <198 ff.>; 127, 224 <249 f.>; 145, 106 <148 f. Rn. 114>). Davon abgesehen führte die Herabsetzung der Steuerbefreiung von 50 % auf 40 % im Vergleich zum vorangegangenen Veranlagungszeitraum zu einer steuerlichen Mehrbelastung von maximal 4,5 % (Höchster Steuersatz von 45 % * 10 % Erhöhung). Angesichts dieser maßvollen Dimension war der Gesetzgeber nicht aus Vertrauensschutzgründen dazu verpflichtet, eine Übergangsregelung vorzusehen. Dies gilt auch deshalb, weil nach § 52a Abs. 3 Satz 1 EStG die beschriebenen Änderungen des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe c EStG erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden waren, sodass eine Übergangszeit von 16 Monaten bestand.
- 119 (b) Soweit durch das Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000 die bis dahin geltende Tarifbegünstigung des § 34 EStG durch die hälftige Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buch-

stabe c EStG ersetzt wurde, ist ein schutzwürdiges Vertrauen in den Fortbestand der Tarifiermäßigungsvorschrift des § 34 EStG ebenfalls nicht gegeben. Hierbei ist bereits im Ausgangspunkt zu beachten, dass durch das Steuersenkungsgesetz ein grundlegender Systemwechsel vollzogen wurde, sodass von einem weiten Spielraum des Gesetzgebers bei der Ausgestaltung des Übergangs auszugehen ist (vgl. BVerfGE 155, 238 <305>). Dass der Wechsel von der Tarifiermäßigung auf das Halbeinkünfteverfahren sich in seiner Belastungswirkung so erheblich auswirkt, dass allein deswegen das Vertrauen des Erblassers auf den Fortbestand der ursprünglichen Regelung schutzwürdig wäre, ist nicht ersichtlich.

- 120 Die Tarifiermäßigung auf die Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes gemäß § 34 Abs. 1 EStG, zuletzt in der Fassung des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform vom 29. Oktober 1997, ermäßigte den regulären Einkommensteuertarif. Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 EStG setzt an der Bemessungsgrundlage an und nimmt einen Teil des Gewinns von der Besteuerung aus. Soweit sich die Belastungsänderung hiernach näherungsweise quantifizieren lässt, ist eine Verschlechterung nicht festzustellen. Bei Anwendung des halben durchschnittlichen Steuersatzes (§ 34 Abs. 1 EStG, zuletzt in der Fassung des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform vom 29. Oktober 1997) auf den vollen Veräußerungsgewinn ergibt sich unter Geltung eines Spitzensteuersatzes von 53 % im Veranlagungszeitraum 1998 eine maximale Belastung von 26,5 %. Im Falle der Anwendung des Spitzensteuersatzes von 51 % (Veranlagungszeitraum 2001) beziehungsweise 48,5 % (Veranlagungszeitraum 2002) auf die Hälfte des Veräußerungsgewinns (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe c EStG) ergibt sich eine maximale Belastung von 25,5 % (Veranlagungszeitraum 2001) beziehungsweise von 24,25 % (Veranlagungszeitraum 2002).

III.

- 121 Die beantragte Auslagenerstattung gemäß § 34a BVerfGG kommt nicht in Betracht. Die Voraussetzungen des § 34a Abs. 2 BVerfGG liegen angesichts der Erfolglosigkeit der Verfassungsbeschwerde nicht vor. Auch nach § 34a Abs. 3 BVerfGG ist die Anordnung der Auslagenerstattung nicht angezeigt.
- 122 Von einer weiteren Begründung wird nach § 93d Abs. 1 Satz 3 BVerfGG abgesehen.
- 123 Diese Entscheidung ist unanfechtbar.