



---

## Sachstand

---

### **Automatische Anpassung gesetzlicher Regelungen am Beispiel des Einkommensteuertarifs (§ 32a EStG)**

**Automatische Anpassung gesetzlicher Regelungen am Beispiel des Einkommensteuertarifs (§ 32a EStG)**

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 022/22  
Abschluss der Arbeit: 4. März 2022  
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

---

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

---

## **Inhaltsverzeichnis**

<b>1.</b>	<b>Fragestellung</b>	<b>4</b>
<b>2.</b>	<b>Anpassungspflicht und Anpassungsmöglichkeiten des Gesetzgebers</b>	<b>4</b>
<b>3.</b>	<b>Keine Selbstbindung des Gesetzgebers</b>	<b>7</b>
<b>4.</b>	<b>Vereinbarkeit mit dem Rechtsstaatsprinzip</b>	<b>8</b>
4.1.	Gebot der Normenklarheit	8
4.2.	Vertrauensschutzgrundsatz	9
4.3.	Formenmissbrauch	10

## 1. Fragestellung

Gefragt wird, ob die Einfügung eines zweiten Absatzes in § 32a Einkommensteuergesetz (EStG), demzufolge der Gesetzgeber verpflichtet wird, in jedem vierten Quartal des dem Veranlagungszeitraum vorausgehenden Kalenderjahres die in § 32a Abs. 1 EStG normierte Tarifformel jährlich zu Beginn eines jeden Veranlagungszeitraumes an die Entwicklung der Verbraucherpreise anzupassen, zulässig ist. Dabei werden die Tarifeckwerte und die drei Konstanten der Tarifformel mit einem Referenzwert multipliziert und der erste y-Koeffizient und der erste z-Koeffizient der Tarifformel durch den Referenzwert dividiert. Der Referenzwert ergibt sich aus der prognostizierten Veränderungsrate des jährlichen Verbraucherpreisindex für das dem Veranlagungszeitraum vorausgehende Kalenderjahr gemäß der Herbstprojektion der Bundesregierung, bereinigt um einen Korrekturfaktor, der sich aus dem Verhältnis der endgültigen zur prognostizierten Veränderungsrate des dem Veranlagungszeitraum vorvorausgehenden Kalenderjahres ergibt.<sup>1</sup> Ziel des Vorschlags (im Folgenden bezeichnet als § 32 Abs. 2 EStG-Entwurf) ist der jährliche und regelhafte Abbau der kalten Progression durch eine Anpassung des Einkommensteuertarifs an die Inflation. Dies wird auch als Tarif auf Rädern bezeichnet.

Im Folgenden wird untersucht, ob eine solche Selbstbindung des Gesetzgebers möglich ist. Dazu wird auf den Handlungsspielraum des Gesetzgebers (dazu nachfolgend 2.), auf die Selbstbindung des Gesetzgebers (dazu nachfolgend 3.) sowie auf mögliche verfassungsrechtliche Grenzen für den Vorschlag eingegangen (dazu nachfolgend 4.).

## 2. Anpassungspflicht und Anpassungsmöglichkeiten des Gesetzgebers

Den Gesetzgeber trifft eine Pflicht zur Beobachtung der Gesetzesfolgen von ihm erlassener Gesetze und darüber hinaus eine Pflicht zur Anpassung dieser Gesetze, wenn die Gesetze zum Beispiel aufgrund veränderter tatsächlicher Verhältnisse, die ihnen zugrunde liegen, verfassungswidrig werden (Beobachtungs-, Überprüfungs- und Anpassungspflicht).<sup>2</sup> Dies gilt nur bei Vorliegen konkreter Anhaltspunkte; dem Gesetzgeber ist dabei ein gewisser Zeitraum zuzubilligen.<sup>3</sup> So ergab sich zum Beispiel bei der Grundsteuer das verfassungsrechtliche Gebot, die Bewertungsgrundlagen für die Erhebung der Grundsteuer nach mehreren Jahrzehnten zu ändern (Einheitsbewertung).<sup>4</sup> Die Beobachtungs- und Überprüfungsspflicht kann vom Steuerpflichtigen aber nicht

---

1 Siehe im Einzelnen den Antrag vom 10.1.2022, BT-Drs. 20/698, sowie den Vorschlag des Bundes der Steuerzahler Deutschland e.V. in der Stellungnahme zum Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur steuerlichen Entlastung der Familien sowie zur Anpassung weiterer steuerlicher Regelungen (Zweites Familienentlastungsgesetz – 2. FamEntlastG) in einer öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 28.9.2020, S. 6 ff. (<https://www.bundestag.de/resource/blob/794732/495667c0ea30d1524cdcaf29660663ef/01-Bd-d-Steuerz-data.pdf>).

2 Siehe *Ruf*, Die legislative Prognose, 2021, S. 127 f. mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des BVerfG; *Smeddinck*, Integrierte Gesetzesproduktion, 2006, S. 224; *Steinbach*, Rationale Gesetzgebung, 2017, S. 245 ff., 267.

3 *Ruf*, Die legislative Prognose, 2021, S. 128. Eine strengere Rechtsprechung des BVerfG in Bezug auf die realitätsgerechte Typisierung fordert daher *Hey*, *StuW* 2019, 3, 20.

4 Siehe BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvL 11/14 u.a., DStR 2018, 791.

selbständig im Wege der Verfassungsbeschwerde geltend gemacht werden, sondern nur im Rahmen eines konkreten Grundrechtsverstoßes.<sup>5</sup>

Auf verfassungsrechtlich gebotene und sonstige Anpassungsbedarfe kann der Gesetzgeber im Rahmen seiner **Normänderungsmacht** reagieren, indem er bestehende Gesetze ändert oder neue Gesetze erlässt. Hierfür gilt der **lex-posterior-Grundsatz**, wonach das spätere, geänderte Gesetz früheren Gesetzen vorgeht.<sup>6</sup> Eine Bindung für den Gesetzgeber ergibt sich dabei nach dem lex-superior-Grundsatz aus höherrangigem Recht, insbesondere Verfassungsrecht und Unionsrecht, siehe Art. 20 Abs. 3 GG, wonach die Gesetzgebung an die verfassungsmäßige Ordnung gebunden ist.

Daher kann der Gesetzgeber bestehende Gesetze durch ein schlichtes **Änderungsgesetz** jederzeit ändern.<sup>7</sup> Die auch wiederholte Änderung von Gesetzen durch Änderungsgesetze ist angesichts steigender Staatsaufgaben und Komplexität nicht nur in der Praxis verbreitet, sondern ein Mittel rationaler Gesetzgebung, die Revidierbarkeit und daher zeitlich begrenzte und variable Gesetze verlangt.<sup>8</sup> Sie ist verfassungsrechtlich grundsätzlich auch nicht problematisch; die Verfassung enthält kein „Dauerhaftigkeitsdogma“, wonach Gesetze möglichst nicht oder nur behutsam geändert werden dürfen.<sup>9</sup> Ständige Korrekturfähigkeit soll vielmehr ein Mittel zur Rationalisierung der Gesetzgebung sein.<sup>10</sup> Grenzen können sich dabei aus dem Rechtsstaatsprinzip und dem daraus abgeleiteten Vertrauensschutzgrundsatz ergeben (dazu nachfolgend 4.2.).

Eine andere Möglichkeit, von vornherein auf erwartete Änderungsbedarfe zu reagieren, ist die zeitlich befristete Geltung von Gesetzen (**Zeitgesetz** mit Befristungsklausel), die zu einem vom Gesetz selbst festgelegten Zeitpunkt außer Kraft treten.<sup>11</sup> Dies zwingt den Gesetzgeber tätig zu werden, um ein Gesetz aufrechtzuerhalten. Eine weniger einschneidende und zunehmend verbreitete Erscheinung sind **Evaluationsklauseln** in Gesetzen, mit denen sich der Gesetzgeber selbst zu einer späteren Überprüfung der Gesetzesfolgen auffordert. Dadurch entsteht zwar ein gewisser Druck zu einer späteren Anpassung des Gesetzes, die aber nicht verbindlich ist und daher ggf. unterbleibt.<sup>12</sup> Darüber hinaus schlägt die Gesetzgebungslehre bei großer Ungewissheit

---

5 Dazu *Ruf*, Die legislative Prognose, 2021, S. 127 f.

6 Vgl. *Steinbach*, Rationale Gesetzgebung, 2017, S. 240.

7 Als Anpassungsgesetzgebung bezeichnet bei *Schulze-Fielitz*, Theorie und Praxis parlamentarischer Gesetzgebung, 1988, S. 94 ff., 204 ff.

8 *Steinbach*, Rationale Gesetzgebung, 2017, S. 236 f. Zu dem Dilemma zwischen Rechtssicherheit und Kontinuität einerseits und ständigem Anpassungsbedarf andererseits *Schulze-Fielitz*, Theorie und Praxis parlamentarischer Gesetzgebung, 1988, S. 205 f.

9 *Steinbach*, Rationale Gesetzgebung, 2017, S. 237.

10 *Steinbach*, Rationale Gesetzgebung, 2017, S. 150.

11 Siehe etwa *Ruf*, Die legislative Prognose, 2021, S. 54 f.; kritisch zur Wirksamkeit *Hey*, *StuW* 2019, 3, 15.

12 Kritisch daher *Hey*, *StuW* 2019, 3, 14 f., die eine institutionelle Verankerung fordert. Siehe auch *Smeddinck*, Integrierte Gesetzesproduktion, 2006, S. 404 ff., der eine verfassungsrechtliche Vorgabe fordert.

über die Gesetzesfolgen vor, Formen der sog. **experimentellen Gesetzgebung** zu wagen und damit auf Vorläufigkeit und Erprobung zu setzen, also zum Beispiel ein Gesetz zunächst für einen begrenzten sachlichen, persönlichen oder regionalen Anwendungsbereich zu erlassen und somit auszuprobieren.<sup>13</sup>

Davon zu unterscheiden sind **automatische Anpassungsmechanismen** in Gesetzen, die den gesetzgeberischen Aufwand für die Anpassung an veränderte Gegebenheiten minimieren sollen und die nur für stark quantifizierbare Fragen in Betracht kommen und daher einen eher geringen Anwendungsbereich haben.<sup>14</sup> Automatische Leistungs- und Beitragsanpassungen begegnen zum Beispiel im Sozialrecht, etwa wenn Beiträge nach Prozentsätzen berechnet werden.<sup>15</sup> Für Anpassungen im sozialrechtlichen Leistungs- und Finanzierungsrecht können daher – anstelle ständiger Änderungsgesetze – bereits die gesetzlichen Regelungen mit einer Anpassungsautomatik versehen werden.<sup>16</sup>

§ 32a Abs. 2 EStG-Entwurf (siehe 1.) entspricht keiner dieser Möglichkeiten, sondern sieht eine Verpflichtung des Gesetzgebers selbst vor, die Tarifnorm des § 32a Abs. 1 EStG jährlich im vierten Quartal zu ändern. Dabei bleibt die Änderung des Tarifs einem Gesetzesbeschluss vorbehalten, erfolgt also nicht „automatisch“. Der Gesetzgeber muss sich also die ermittelte Verbraucherpreissteigerung und die Umsetzung in der Tarifnorm jeweils zu Eigen machen. Damit wird das verfassungsrechtliche Problem einer Verweisung bzw. Anknüpfung der Tarifänderung an die Verlautbarung der Verbraucherpreisentwicklung vermieden. Eine solche „automatische“ Anknüpfung bzw. Delegation der Bestimmung des Einkommensteuersatzes auf eine Stelle außerhalb des Gesetzgebers wäre verfassungsrechtlich bedenklich, da der Gesetzgeber die Entscheidung über den Steuersatz der Einkommensteuer schon wegen der damit verbundenen Grundrechtsbetreffenheit sämtlicher Steuerpflichtiger als wesentliche Entscheidung selbst treffen muss.<sup>17</sup>

Bei der **Tarifgestaltung** verfügt der Gesetzgeber nach der ständigen Rechtsprechung des BVerfG über einen **sehr weiten Gestaltungsspielraum**. Der Tarifverlauf unterliegt daher weitgehend dem Gestaltungswillen des Gesetzgebers und erweist sich nur in eingeschränktem Maße einer gerichtlichen Kontrolle als zugänglich.<sup>18</sup> Der Gleichheitssatz zieht nur „äußerste Grenzen“.<sup>19</sup> Die verfas-

---

13 Vgl. dazu *Schulze-Fielitz*, Theorie und Praxis parlamentarischer Gesetzgebung, 1988, S. 556 *Smeddinck*, Integrierte Gesetzesproduktion, 2006, S. 400 ff.; *Steinbach*, Rationale Gesetzgebung, 2017, S. 147 ff. unter Hinweis auf das Experimentier-Ermessen des Gesetzgebers, der allerdings die Evaluierungsklausel für vorzuzugswürdig hält.

14 Siehe *Schulze-Fielitz*, Theorie und Praxis parlamentarischer Gesetzgebung, 1988, S. 205.

15 Siehe *Schulin*, NJW 1984, 1936, 1939.

16 Siehe *Schulin*, NJW 1984, 1936, 1938.

17 Zur Wesentlichkeitsrechtsprechung des BVerfG siehe *Graßhof* in: Graßhof, Nachschlagewerk der Rechtsprechung des BVerfG [kommentierend], GG Art. 20 Abs. 3 Nr. 250.

18 So *Pfarrmann*, in: Kirchhof/Seer, 19. Aufl. 2020, EStG § 32a Rn. 3.

19 *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 265. EL. November 2021, AO § 4 Rn. 509.

sungsrechtlichen Vorgaben für den Tarif verlangen insbesondere die Berücksichtigung des existenznotwendigen Bedarfs und einen folgerichtig gestalteten, die (unterschiedliche) wirtschaftliche Leistungsfähigkeit angemessen berücksichtigenden Tarifverlauf.<sup>20</sup> Der Steuersatz kann progressiv oder proportional ausgestaltet sein.<sup>21</sup> Die regelmäßige Anpassung des Einkommensteuertarifs zum Ausgleich der kalten Progression wird verbreitet für sinnvoll gehalten, um „heimliche Steuererhöhungen“ zu vermeiden.<sup>22</sup>

### 3. Keine Selbstbindung des Gesetzgebers

Damit stellt sich die Frage, ob der Gesetzgeber sich in einem einfachen Gesetz im Rahmen seiner Normsetzungsmacht selbst verpflichten kann, das Gesetz nach von ihm festgelegten Bedingungen zu ändern. Das Prinzip der Selbstbindung ist im Kontext der Verwaltung anerkannte Praxis. Bei der Selbstbindung der Verwaltung handelt es sich um eine spezielle Ausprägung des Gleichheitsgebots von Art. 3 Abs. 1 GG.<sup>23</sup> Im Hinblick auf die Selbstbindung der Verwaltung gibt es Ansätze, den Gesetzgeber einer ähnlichen Selbstbindung zu unterwerfen.<sup>24</sup>

Eine **legislative inhaltliche Selbstbindung** des Gesetzgebers aufgrund innerer Maßstabbindung kann sich materiell-rechtlich dadurch ergeben, dass bestimmte vom Gesetzgeber bei der Ausgestaltung eines Rechtsgebiets gewählte Prinzipien **folgerichtig** umgesetzt werden müssen.<sup>25</sup> So begegnet im Steuerrecht das Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung der vom Gesetzgeber zum Beispiel für die Einkommensteuer einmal getroffenen Belastungsentscheidungen als Verfassungsgebot aus dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG). Daraus ergibt sich eine „Pfadabhängigkeit der älteren Systemwahl für die jüngere Detailänderung“ und somit eine inhaltliche Selbstbindung des Gesetzgebers.<sup>26</sup>

Eine andere Form der legislativen Selbstbindung begegnet in Gestalt einer „prozedural gestuften Umsetzung“ verfassungsrechtlicher Rahmenvorgaben durch sogenannte Grundlagengesetze

---

20 BVerfG, Beschluss vom 18.1.2006, 2 BvR 2194/99, NJW 2006, 1191, Rn. 48; *Pfarrmann*, in: Kirchhof/Seer, 19. Aufl. 2020, EStG § 32a Rn. 3.

21 BVerfG, Beschluss vom 18.1.2006, 2 BvR 2194/99, NJW 2006, 1191, Rn. 48.

22 Siehe nur *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 8.807.

23 Die Selbstbindung entsteht durch ständige Übung, sog. Verwaltungspraxis, in Form von gleichbleibender Behandlung von ähnlich gelagerten Sachverhalten, siehe *Geis* in: Schoch/Schneider, 1. EL August 2021, VwVfG § 40 Rn. 74 f.

24 *Boysen* in: v. Münch/Kunig, 7. Aufl. 2021, GG Art. 3 Rn. 85, 86.

25 Siehe *Kischel* in: BeckOK GG, 49. Ed. 15.11.2021, GG Art. 3 Rn. 95; *Boysen* in: v. Münch/Kunig, 7. Aufl. 2021, GG Art. 3 Rn. 85 ff.

26 *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, 95. EL Juli 2021, GG Art. 106 Rn. 51. Kritisch zu einer solchen Systembindung *Kischel* in: BeckOK GG, 49. Ed. 15.11.2021, GG Art. 3 Rn. 96.

(**Grundsatzgesetzgebung**) zum Beispiel bei dem Maßstäbengesetz (Art. 106 Abs. 3 GG), dem Haushaltsgrundsätzegesetz (Art. 109 Abs. 4 GG) und dem Stabilitätsgesetz (Art. 109 Abs. 2 GG).<sup>27</sup> Die damit verbundene Modifikation des lex-posterior-Grundsatzes geht auf verfassungsunmittelbare Vorgaben in Bereichen zurück, in denen eine „atypische Funktionsschwäche des Gesetzgebungsverfahrens ein Vordringen von Partikularinteressen befürchten lässt“, die durch ein gestuftes Verfahren der Gesetzgebung ausgeglichen werden und damit die Rationalität des Parlamentsgesetzes geradezu wiederherstellen.<sup>28</sup>

Darüber hinaus besteht keine Möglichkeit der formellen Selbstbindung des einfachen Gesetzgebers. Gegen die Selbstbindung sprechen der Wortlaut des Art. 20 Abs. 3 GG, die Maßstabsfunktion und der Vorrang der Verfassung sowie das **Demokratieprinzip**.<sup>29</sup> Danach ist der Gesetzgeber nur an die verfassungsmäßige Ordnung gebunden und insbesondere nicht an sein vorheriges Handeln. Frühere Gesetze entfalten keine Bindungswirkung für den Gesetzgeber. Das Demokratieprinzip wäre verletzt, wenn ein späterer Gesetzgeber an Entscheidungen eines früheren Gesetzgebers gebunden wäre, wenn sich zwischenzeitlich ein anderer parlamentarischer Mehrheitswille ergibt, sei es durch Wahlen, sei es durch eine veränderte Bewertung von Sachverhalten oder durch neue Sachverhalte.

§ 32a Abs. 2 EStG-Entwurf mit einer prozeduralen und inhaltlichen Selbstverpflichtung des Gesetzgebers zur jährlichen Anpassung des Einkommensteuertarifs ist daher eine unverbindliche Bestimmung. Der Gesetzgeber bleibt im Rahmen seiner Normänderungsmacht frei, im vierten Quartal den Tarif gar nicht oder anders anzupassen, als in § 32a Abs. 2 EStG-Entwurf vorgesehen. So kann eine andere Einschätzung der gesamtwirtschaftlichen Situation bzw. der Haushaltslage den Gesetzgeber zu einer anderen Regelung bewegen.

#### 4. Vereinbarkeit mit dem Rechtsstaatsprinzip

Im Folgenden wird noch geprüft, ob verfassungsrechtliche Bedenken gegen § 32a Abs. 2 EStG-Entwurf als inhaltlich unverbindliche Bestimmung bestehen, weil die Norm nur den Anschein einer Bindung des Gesetzgebers erzeugt.

##### 4.1. Gebot der Normenklarheit

Aus dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) folgt unter dem Aspekt der Rechtssicherheit auch der Grundsatz der Klarheit des Rechts bzw. der Normenklarheit. Dies verlangt die ausreichende **Klarheit des Bestandes und des Inhalts der Gesetze**.<sup>30</sup> Klarheit über den Bestand des Ge-

---

27 Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, 95. EL Juli 2021, GG Art. 106 Rn. 51.

28 Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, 95. EL Juli 2021, GG Art. 106 Rn. 53.

29 Kischel in: BeckOK GG, 49. Ed. 15.11.2021, GG Art. 3 Rn. 118.

30 Grzeszick, in: Dürig/Herzog/Scholz, 95. EL Juli 2021, GG Art. 20 Rn. 51.

setzes verlangt die Verkündung des Gesetzes, seine Aufhebung muss in derselben Form erfolgen.<sup>31</sup> Der Grundsatz der Normenklarheit verlangt weiter, dass die Norm inhaltlich klar gefasst und in sich widerspruchsfrei ist.<sup>32</sup>

§ 32a Abs. 2 EStG-Entwurf könnte entgegengehalten werden, dass für den Normadressaten auch nach Verkündung nicht klar wird, ob die in Aussicht gestellte Inflationsanpassung für das jeweils nachfolgende Jahr tatsächlich erfolgen wird, und er deshalb im Unklaren über den Bestand eines Gesetzes gelassen wird. Denn die Anpassung des Tarifs geschieht nicht automatisch, sondern verlangt ein weiteres Tätigwerden des Gesetzgebers. Allerdings enthält § 32a Abs. 2 EStG-Entwurf aufgrund der Ungewissheit über die Preisentwicklung und des Vorbehalts der späteren Umsetzung selbst keine konkrete Regelung (also keine Festlegung des Tarifs) und weckt daher allenfalls Erwartungen, lässt den Steuerpflichtigen aber nicht im Unklaren über die Existenz einer konkreten, für ihn verbindlichen Regelung.

Im Hinblick auf den inhaltlichen Aspekt der Normenklarheit ergibt sich durch den aufgeführten Rechenweg zwar eine bestimmte Berechnungsweise, deren Ergebnisse aber notwendigerweise von der Preisentwicklung abhängig sind. Die sich aus § 32a Abs. 2 EStG-Entwurf ergebenden möglichen Folgen für künftige Veranlagungszeiträume bleiben daher auch nach Verkündung der Norm offen. Andererseits ist § 32a Abs. 2 EStG-Entwurf ohnehin nicht auf die verbindliche Setzung von Rechtsfolgen gegenüber dem Steuerpflichtigen gerichtet. Denn die Festlegung des Einkommensteuertarifs bedarf der weiteren Konkretisierung durch ein Gesetz. Im Ergebnis wird der Steuerpflichtige lediglich im Unklaren darüber gelassen, wie eine in Aussicht gestellte *künftige* Regelung (Tarifbestimmung) aussehen wird.

Demnach gerät der Steuerpflichtige durch eine Norm wie § 32a Abs. 2 EStG-Entwurf nicht in eine Lage, in der er seine Verpflichtungen nicht erfüllen kann, weil eine ihn betreffende Regelung im Hinblick auf ihren Bestand oder ihren Inhalt unklar oder widersprüchlich ist. § 32a Abs. 2 EStG-Entwurf lässt sich daher unter Hinweis auf das Gebot der Normenklarheit nicht als verfassungswidrig beurteilen.

#### 4.2. Vertrauensschutzgrundsatz

Aus dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) folgt auch der Vertrauensschutzgrundsatz, der Schutz vor rückwirkenden Veränderungen der Rechtslage gewährt. Das BVerfG unterscheidet für die Zulässigkeit der Rückwirkung zwischen der echten und der unechten Rückwirkung. Eine echte Rückwirkung liegt vor, wenn ein Gesetz nachträglich in bereits abgeschlossene Sachverhalte eingreift und bereits eingetretene Rechtsfolgen ändert, eine unechte Rückwirkung, wenn das Gesetz gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte betrifft und die Rechtsfolgen

---

31 Grzeszick, in: Dürig/Herzog/Scholz, 95. EL Juli 2021, GG Art. 20 Rn. 52.

32 Grzeszick, in: Dürig/Herzog/Scholz, 95. EL Juli 2021, GG Art. 20 Rn. 53, 56.

für die Zukunft ändert.<sup>33</sup> Bei veranlagungszeitraumbezogenen Steuern liegt eine echte Rückwirkung vor, wenn gesetzliche Regelungen nach Ablauf des Veranlagungszeitraums mit Wirkung für einen vorangegangenen, abgeschlossenen Veranlagungszeitraum erlassen werden.<sup>34</sup> Die Erhöhung des Steuersatzes während des laufenden Veranlagungszeitraums ist dagegen eine unechte Rückwirkung, die grundsätzlich zulässig ist.<sup>35</sup>

Wird die Erwartung des Steuerpflichtigen trotz Einführung des § 32a Abs. 2 EStG-Entwurf enttäuscht, weil der Gesetzgeber im vierten Quartal des Kalenderjahres entgegen § 32a Abs. 2 EStG-Entwurf keine oder eine abweichende Anpassung des Steuertarifs vornimmt, liegt darin weder eine echte noch eine unechte Rückwirkung. Denn die enttäuschte Erwartung betrifft lediglich künftige Veranlagungszeiträume. Sie erreicht nicht den Grad eines berechtigten, rechtlich schutzwürdigen Vertrauens im Sinne der Vertrauensschutzrechtsprechung des BVerfG. Auch unter dem Aspekt bereits getätigter Dispositionen liegt keine Verletzung des Vertrauensschutzgrundsatzes vor, weil der Steuerpflichtige nach Erlass des § 32a Abs. 2 EStG-Entwurf keine besonderen Dispositionen tätigen kann, für die er sich auf den Inhalt des § 32a Abs. 2 EStG-Entwurf verlassen können muss. Im Ergebnis schafft § 32a Abs. 2 EStG-Entwurf aus Sicht der Einkommensteuerpflichtigen lediglich eine nicht schützenswerte Erwartung über die künftige Entwicklung der Rechtslage.

Weder die Einführung des § 32a Abs. 2 EStG-Entwurf noch die – dadurch nicht ausgeschlossene (siehe 3.) – spätere Abweichung durch den Gesetzgeber kollidieren mit dem verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzgrundsatz.

#### 4.3. Formenmissbrauch

Gesetze sind die vom Parlament in förmlichen Gesetzgebungsverfahren nach Art. 76 ff. GG verabschiedeten Regeln.<sup>36</sup> Bei § 32a Abs. 2 EStG-Entwurf handelt es sich jedenfalls um eine Bestimmung, die Gegenstand eines formellen Gesetzes sein kann. In einzelnen Bestimmungen eines Gesetzes kann der Gesetzgeber, statt konkrete Regelungen zu treffen, in Ergänzung dazu auch Ziele formulieren, in denen unmittelbar keine Rechte oder Pflichten begründet werden. Solche Bestim-

---

33 BVerfG, Beschluss vom 10.10.2012, 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, Rn. 42 f.; *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 265. EL. November 2021, AO § 4 Rn. 714, 740; *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.261 f.

34 *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.262. Die echte Rückwirkung ist regelmäßig verfassungswidrig, so dass die Erhöhung des Steuersatzes nach Ablauf des Veranlagungszeitraums unzulässig ist, *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 265. EL. November 2021, AO § 4 Rn. 734, 739, 742.

35 Vgl. BVerfG, Beschluss vom 10.10.2012, 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, Rn. 43 f., 70; *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 265. EL. November 2021, AO § 4 Rn. 768 f.

36 *Schulze-Fielitz*, Theorie und Praxis parlamentarischer Gesetzgebung, 1988, S. 156

mungen können jedoch eine Bedeutung im Rahmen der systematischen und teleologischen Auslegung anderer Bestimmungen des Gesetzes erlangen.<sup>37</sup> Im Hinblick auf eine Norm wie § 32a Abs. 2 EStG-Entwurf kann daher kein Formenmissbrauch angenommen werden.

\* \* \*

---

37 Siehe etwa zu Zweckbestimmungsklauseln in Gesetzen *Schulze-Fielitz*, Theorie und Praxis parlamentarischer Gesetzgebung, 1988, S. 521 f.