

§ 1 Verhältnismäßigkeit im Steuerrecht

Paul Kirchhof

I. Grundrechtsschutz im Steuerrecht

Als nach dem ersten Weltkrieg in der fröhdemokratischen Rechtllichkeit Deutschlands staatliche Eingriffe in Rechtspositionen des Bürgers unter Gesetzesvorbehalt gestellt wurden, waren der **polizeiliche und der steuerliche Eingriff Anlass für diesen Parlamentsvorbehalt**, den damit verbundenen Schriftlichkeitsvorbehalt und die Allgemeinheit der Gesetzesinhalte.¹ Als dann das Grundgesetz die Rechte der Menschen in gerichtlich durchsetzbaren Rechtspositionen festigte, musste auch die staatliche Steuergewalt jeden Eingriff **vor den Grundrechten rechtfertigen**.² Sie ist insbesondere an der Eigentumsgarantie zu messen, weil die ökonomische Grundlage individueller Freiheit in der modernen Geldwirtschaft nicht mehr das Sacheigentum – die Landwirtschaft, der Gewerbebetrieb, das Grundstück –, sondern das Geldvermögen ist. Damit muss auch der staatliche Zugriff auf dieses Vermögen in den Schutz des Art. 14 GG einbezogen werden. Die Einkommensteuer belastet das erworbene – zugeflossene, realisierte – Einkommen, greift also in den Erwerbserfolg der Eigentümerfreiheit (Art. 14 Abs. 1 GG) ein. Die Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) gewährleistet die Freiheit des Erwerbens, schützt den Erwerbenden auf dem Weg zum Erwerbserfolg, insbesondere den Unternehmer bei der freien Gründung und Führung seines Unternehmens, den Berufstätigen bei der organisatorischen und vertraglichen Gestaltung seines Erwerbs³ und bei der steuerlichen Lenkung.⁴ Auch der Schutz von Ehe und Familie (Art. 6

¹ O. Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht I, 3. Aufl. 1924, Nachdruck 1969, S. 65; M. Erzberger, Reden, Zur Neuordnung des deutschen Finanzwesens, 1919, S. 5 f.; K. Epstein, Matthias Erzberger and the Dilemma of German Democracy, übersetzt von Irmgard Kutscher, 1962, S. 377 f.

² BVerfGE 93, 121 (137); BVerfGE 115, 97 (115); BVerfGE 162, 325 (345).

³ BVerfGE 170, 377 (409 f.).

⁴ BVerfGE 164, 347 (415); BVerfGE 161, 1 (34); BVerfGE 98, 106 (117).

Abs. 1 GG), die Vereinigungsfreiheit (Art. 9 Abs. 1 GG) und die allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) entfalten Schutzwirkungen gegenüber der Besteuerungsgewalt. Besondere praktische Bedeutung gewinnt der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG), der als Maßstab für die gerechte Verteilung der Steuerlasten ein elementares Anliegen der Steuergerechtigkeit zum Inhalt hat.

II. Grundsatz der Verhältnismäßigkeit

Zentrale inhaltliche Grenzen für Grundrechtseingriffe setzt – neben dem Gesetzesvorbehalt – der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit (Übermaßverbot und Gleichmaß). Der staatliche Eingriff ist nur für einen **verfassungslegitimen** Zweck zulässig und darf nur mit einem dazu tauglichen Mittel verfolgt werden, das zum Erreichen dieses Zwecks geeignet, erforderlich und angemessen (zumutbar) ist. Dieses im Rechtsstaatsprinzip und insbesondere in den Grundrechten angelegte Verhältnismäßigkeitsprinzip fordert eine dreifache Prüfung.

1. Zunächst muss das **Ziel des staatlichen Eingriffs** gerechtfertigt werden. Eine Steuer dient der Erzielung staatlicher Einnahmen, der Finanzierung der Staatsaufgaben, ist deshalb als Finanzierungsinstrument zu rechtfertigen.

2. Sodann muss geprüft werden, ob der gewählte staatliche Eingriff zur Finanzierung des Staates **geeignet, erforderlich und angemessen** ist.⁵ Eine Steuer ist nicht **geeignet**, wenn sie **erdrosselnd** wirkt, die Steuerquelle zerstört, der Besteuerung die Grundlage entzieht. Mit der Zerstörung der Steuerquelle würde das Besteuerungsziel einer regelmäßigen Jahressteuer und einer Erhaltung der Steuerquelle für den Steuerpflichtigen verfehlt. Eine Steuer ist als Finanzierungsinstrument für den Staat auch ungeeignet, wenn die **durch die Erhebung der Steuern verursachten Verwaltungskosten** für Staat und Steuerpflichtigen den erzielten Steuerertrag erreichen oder übersteigen. Diese Frage stellt sich bei der Übernachtungssteuer⁶,

⁵ BVerfGE 118, 168 (193).

⁶ Vgl. BVerfGE 161, 1 (36).

ebenso bei den zehn kleinsten der insgesamt rund 40 Steuerarten auf Bundesebene, die insgesamt nur 0,1 % des Gesamtsteueraufkommens (2024) erbringen, deshalb kaum die Verwaltungskosten decken.⁷ Die Schankerlaubnissteuer erbringt 0,0000008 % des Steueraufkommens, die Rennwettsteuer 0,0008 % des Steueraufkommens, die Jagd- und Fischereisteuer 0,007 % des Gesamtsteueraufkommens.

Eine Steuer wäre nicht **erforderlich**, wenn der Staat bei der Leistungsverwaltung im Leistungsentgelt **eine bessere Alternative** hätte, bei den Lenkungssteuern das Lenkungsziel durch Ge- oder Verbote in größerer, rechtsstaatlich gebotener Verlässlichkeit erreichen würde, oder wenn eine allgemeine und effiziente Steuer – die Umsatzsteuer – das Ziel einer gleichmäßigen und verlässlichen Besteuerung besser verwirklichte als kleine Verbrauchs- und Aufwandsteuern.⁸

Das Kriterium der **Zumutbarkeit (Angemessenheit)** der Steuerlast fordert die Prüfung, ob der verallgemeinernde Gesetzgeber in seiner Generalisierung notwendige Grenzen oder Ausnahmen für verminderte Leistungsfähigkeit oder außergewöhnliche Belastungen verfehlt und ob die Normalität einer allgemeinen Steuer, die den Belastungsgrund im Typus richtig erfasst, in der Anwendung auf den Einzelfall eine nicht vertretbare Belastungswirkung erzielt. Dieses Erfordernis individueller Zumutbarkeit ist das **wesentliche Mäßigungsinstrument gegen ein Besteuerungsübermaß**.⁹

3. Der Maßstab der Verhältnismäßigkeit ist „**bereichsspezifisch**“ anzuwenden.¹⁰ Die Verhältnismäßigkeit lässt sich nur „in Bezug auf die jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche“ bestimmen.¹¹ Bezugsgröße ist hier nicht mehr der „Einzelfall“, sondern zutreffend

⁷ Destatis, Statistisches Bundesamt, Statistik über das Steueraufkommen, Code 71211-0001, abrufbar unter: https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Steuereinnahmen/Publicationen/Downloads-Steuerhaushalt/statistischer-bericht-steuerhaushalt-2140400243235.xlsx?__blob=publicationFile&v=2 (letzter Aufruf: 13.10.2025).

⁸ So bereits M. Erzberger (Fn. 1), S. 15.

⁹ BVerfG v. 26.3.2025 – 2 BvR 1505/20 Rn. 146.

¹⁰ BVerfGE 136, 127 (144), st. Rspr vor allem für den Gleichheitssatz; P. Kirchhof, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz, Stand: 09.2015, Art. 3 Abs. 1 Rn. 314, 323.

¹¹ BVerfG v. 26.3.2025 – 2 BvR 1505/20 Rn. 155; BVerfGE 160, 41 (63); BVerfGE 164, 347 (393); BVerfGE 168, 1 (48).

der Regelungsbereich. Diese Geeignetheit, Erforderlichkeit und Angemessenheit der Steuerlast je nach Eigenart des Regelungsbereichs gewinnt im Steuerrecht besonderes Gewicht. Die Finanzverfassung des Grundgesetzes teilt das Steueraufkommen aus den einzelnen Steuerarten bundesstaatlich auf, benennt so die dem Gesetzgeber im wesentlichen verfügbaren Ertragsquellen (**Art. 106 GG**). Verteilt das Grundgesetz Erträge aus den herkömmlichen Steuertypen, **anerkennt** es – wenn auch aus bundesstaatlichem Anlass – **die gesetzliche Nutzung dieser Steuerquelle**. Wenn Bund oder Länder eine Ertragsquelle beanspruchen dürfen, ist damit zugleich gesagt, dass dieser Belastungsgrund im Steuerrechtsverhältnis zum Steuerpflichtigen verfassungskonform ist.¹²

Das Grundgesetz regelt diesen lebensbereichsbezogenen Schutz nicht ausdrücklich in grundrechtlichen Einzelgewährleistungen. Eine solche Spezialisierung ist eine Besonderheit der Finanzverfassung (Art. 106 Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 GG: „Vermeidung einer Überbelastung“ des Steuerpflichtigen). Die Grundrechte binden alle Staatsgewalt (Art. 1 Abs. 3 GG). Eine spezielle Bindung einzelner Staatsgewalten – der Steuergewalt, der Polizeigewalt, der Berufsaufsicht oder der Sozialstaatlichkeit – würde diese Allgemeingeltung infrage stellen.

Die bereichsspezifischen Besonderheiten des Steuerrechts kommen vor allem im **Folgerichtigkeitsprinzip** zur Wirkung. Wenn der Gesetzgeber sich für ein bestimmtes Besteuerungsprinzip, einen Belastungsgrund, entschieden hat, fordert die Freiheits- und Gleichheitsgewähr, dass er für die Dauer der Geltung dieses Prinzips seine Leitgedanken systemgerecht und widerspruchsfrei durchführt.¹³ Die Besteuerung der Einkünfte als Nettogröße (erwerbssicherndes Nettoprinzip) entspricht dem Prinzip einer Besteuerung des Erwerbserfolges, ist deswegen für die Dauer der Geltung des Prinzips im EStG folgerichtig durchzuführen.¹⁴ Solange der Gesetzgeber einen

¹² BVerfGE 145, 171 (192 f.) m.N., st. Rspr.

¹³ BVerfGE 107, 27 (46); BVerfGE 164, 347 (408); BVerfGE 168, 1 (52 f.), dort Rn. 145 (51) auch zu einer Aufhebung der „Maßstabsfunktion der Belastungsentscheidung“ durch den Gesetzgeber.

¹⁴ BVerfGE 84, 239 (268); BVerfGE 112, 268 (279); BVerfGE 145, 106 (147); BVerfGE 162, 277 (308).

Leitgedanken für eine Steuer regelt, muss er diesem widerspruchsfrei und nachvollziehbar folgen.¹⁵

III. Individualisierende Verhältnismäßigkeit

Die Anwendung des Verhältnismäßigkeitsprinzips auf die Steuer wird in Frage gestellt, weil jede Steuer – auch eine Besteuerung nach der Haarfarbe oder dem Lebensalter – dem Staat Haushaltsmittel zur Verfügung stelle, also das Besteuerungsziel erreiche, die Verhältnismäßigkeit insoweit ins Leere laufe.¹⁶ Diese Auffassung weist richtigerweise daraufhin, dass **Staatsaufgaben mit Steuern jeder Art finanziert werden könnten**, jede Steuer Erträge erbringt. Diese Feststellung **beantwortet aber nicht die Frage**, ob **die konkrete Belastung** des Steuerpflichtigen mit der ihn treffenden Einkommensteuer, mit der ihn belastenden Erbschaftsteuer, mit der auf ihn abgewälzten Umsatzsteuer in dem individuellen Steuerrechtsverhältnis den **Erfordernissen der Geeignetheit, Erforderlichkeit und Zumutbarkeit genügt**. Das Verhältnismäßigkeitsprinzip ist Ausdruck des Grundrechtsschutzes gegenüber der staatlichen Steuergewalt, handelt nicht von den abstrakten Wirkungen einer Steuer, sondern schützt den einzelnen Steuerpflichtigen vor einem übermäßigen und ungleichmäßigen Steuerzugriff auf seine konkrete Eigentümerposition, mag diese Last auch zur Finanzierung staatlicher Aufgaben dienen können. Das Verhältnismäßigkeitsprinzip gewährleistet, dass die **steuerliche Teilhabe** am individuellen Einkommen, an der individuell empfangenen Erbmasse, an der im individuellen Konsum vermuteten Kaufkraft geeignet, erforderlich und zumutbar ist.

Dieses grundrechtlich individualisierende Verständnis des Verhältnismäßigkeitsprinzips **ist in anderen Teilrechtsordnungen selbstverständlich**. Beabsichtigt der Staat im Gesundheitswesen einen medizinischen Eingriff, so genügt es nicht, dass dieser der allgemeinen Volksgesundheit dient. Für die Verhältnismäßigkeit entscheidend ist die konkrete Heilungschance des

¹⁵ Vgl. BVerfGE 164, 347 (408), st. Rspr.

¹⁶ BVerfGE 115, 97 (115); H.-J. Papier/F. Shirvani: in Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz, Stand: 08.2023, Art. 14 Rn. 293; J. Hey in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Kapitel 3 Rn. 182.

Patienten und seine individuelle Einwilligung. Im Recht der Gefahrenabwehr kann ein Grundrechtseingriff nicht schon durch das allgemeine Sicherheitsinteresse des Staates – die abstrakte Gefahr – gerechtfertigt, sondern muss als individuell-konkrete Belastung für die Freiheit des Einzelnen, des Störers oder Nichtstörers – der konkreten Gefahr – gemäßigt werden. Beim Klimaschutz wird ein Eingriff nicht abschließend in seinen Wirkungen für das Weltklima gemessen. Vielmehr muss der Eingriff in seiner individuell-konkreten Belastungswirkung für den Betroffenen – die Tragbarkeit für einen Unternehmer, für einen Berufskraftfahrer, für einen Behinderten – gewürdigt werden. Maßvoll ist nicht jede individuelle Steuerlast, die staatliche Aufgaben finanziert. Grundrechtskonform ist nur eine Steuer, wenn sie die Belastungsgrundlage für den Steuerpflichtigen erhält, nicht durch eine bessere Finanzierungsalternative ersetzt werden kann und insbesondere dem Einzelnen in seiner grundrechtlichen Betroffenheit zumutbar ist.¹⁷

IV. Rechtfertigung der Steuern

Wir erklären das Steuerrechtsverhältnis nicht mit einem Steuergesetzgeber, der sich auch mit törichten Steuern finanziert und seine Aufgaben – finanzrechtlich: seinen Haushalt – beliebig bestimmt. Der verfassungsrechtliche Blick auf das Steuerrechtsverhältnis ist geprägt durch den Grundrechtsschutz und einen verfassungsgebundenen Gesetzgeber. Der demokratische Parlamentarismus fordert für die Besteuerung und für die Bestimmung der Staatsaufgaben eine **doppelte Legitimation des Parlaments** durch Wahl und durch die verfassungsrechtliche Bindung jeder Parlamentsentscheidung. Beim Staatshaushalt gilt zudem ein besonderer Parlamentsvorbehalt.

Der Schutz der Grundrechte hat zur Folge, dass der Gesetzgeber **schon die Steuerarten** nicht beliebig, sondern nur grundrechtskonform bestimmen

¹⁷ Zum Verhältnismäßigkeitsprinzip, das in den Geboten der Eignung und der Erforderlichkeit „kaum greifbare Ansatzpunkte für eine Begrenzung jenseits „erdrosselnder“, die Steuerquelle selbst vernichtender Belastungen bietet, im Rahmen einer Gesamtabwägung zur Angemessenheit und Zumutbarkeit der Steuerbelastung aber Obergrenzen“ setzt; BVerfG v. 26.3.2025 – 2 BvR 1505/20 Rn. 146.

darf. Die Einführung einer allein die individuelle Existenz belastenden **Personensteuer**, bei der Bettler und Millionär monatlich 1.000 Euro zu zahlen haben, wäre offensichtlich grundrechtswidrig. Auch eine **allgemeine Vermögensteuer**, die schlicht den Individualbestand eines Vermögens belastet, mag er durch harte Arbeit erworben oder leichter Hand an der Börse mitgenommen, mag er ererbt oder geschenkt, mag er staatlich zugewendet oder erbettelt, durch Konsumverzicht oder Lotteriegewinn entstanden, als Produktivkapital gebunden oder in Liquidität verfügbar sein, wäre grundrechtswidrig. Wer nur Vermögensunterschiede beobachtet, nicht nach deren Berechtigung fragt, wäre als Gesetzgeber nicht legitimiert. Zu rechtfertigen ist eine derartige allgemeine Vermögenszuwachssteuer allenfalls als eine Kriegsfolgenabgabe, die einen Ausgleich schafft zwischen denen, die im Krieg alles verloren haben, und denen, die ihren Besitz bewahren konnten.¹⁸

Grundrechtswidrig wäre auch eine Gesamtsteuerlast, die aus dem Zusammenwirken von – jeweils als Einzelsteuer gerechtfertigten – Steuern entsteht. Eine **kumulative Belastung**¹⁹ kann einen Steuerpflichtigen durch mehrere Steuern – die Einkommensteuer und die Gewerbesteuer – belasten, oder einen Steuergegenstand bei unterschiedlichen Personen – z. B. den Gewinn bei der Körperschaft und beim Ausschüttungsempfänger – mehrmals besteuern. Eine Überlast entsteht insbesondere, wenn der Gesetzgeber die von ihm zu verantwortete Gesamtlast aus dem Blick verliert oder mehrere Steuergesetzgeber – Bund, Länder, Gemeinden, EU – unkoordiniert besteuern.

Auch das Prinzip einer **Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit**²⁰ belastet nicht – in der Perspektive eines bloßen Vollstreckungsorgans – alle Vermögensgegenstände, auf die ein Gläubiger zugreifen

¹⁸ Vgl. die Vermögenszuwachsabgabe nach dem ersten Weltkrieg, Gesetz über eine Kriegsabgabe von Vermögenszuwachs v. 10.9.1919, dazu *M. Erzberger* (Fn. 1) S. 14, 109 f.

¹⁹ Vgl. BVerfGE 93, 121 (137); BVerfGE 115, 97 (115); BVerfG v. 26.3.2025 – 2 BvR 1505/20 Rn. 131 f.

²⁰ BVerfGE 82, 60 (83 f.); BVerfGE 84, 239 (268 f.); BVerfGE 99, 216 (232); BVerfGE 105, 73 (126 f.); BVerfGE 110, 412 (433); BVerfGE 116, 164 (180); BVerfGE 152, 274 (313); BVerfG v. 26.3.2025 – 2 BvR 1505/20 Rn. 129, 131 f. (zu Art. 14 GG), Rn. 158 (zu Art. 3 GG).

könnte, sondern ist eine Ausprägung des „Grundsatzes der Steuergerechtigkeit“, der gebietet, die Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten, dabei auf eine Verdeutlichung und Ausgestaltung durch den Gesetzgeber angewiesen ist.²¹ Diese Rechtfertigungsbedürftigkeit jeder Steuerart wird durch die Anerkennung der traditionellen Steuerarten in Art. 106 GG²² inhaltlich strukturiert, aber nicht erübrigt. Eine verfassungsrechtlich anerkannte Steuerart garantiert noch nicht eine Verhältnismäßigkeit jeder in einem Steuergesetz enthaltenen Eingriffsermächtigung und jedes daraufhin ergangenen Steuerbescheides. Zudem bedürfte eine neue Steuerart einer eigenständigen Rechtfertigung, wenn und soweit Art. 106 GG durch Verfassungsänderung um eine Steuerart erweitert würde.

Eine Einzelsteuer rechtfertigt sich nicht schon dadurch, dass sie dem Staat Ertrag bringt, sondern erst, **wenn der individuell-konkret** von der Ermächtigungsgrundlage und deren Vollzug betroffene Belastungsgrund **diese Belastung verfassungsrechtlich rechtfertigt**.²³ Die Einkommenssteuer rechtfertigt sich, weil jeder, der die von der Rechtsgemeinschaft bereitgestellten Erwerbsgrundlagen erfolgreich genutzt hat, dafür auch die Rechtsgemeinschaft an diesem Erwerb steuerlich teilhaben lassen muss. Wer Einkommen erzielt, nutzt die inländischen Voraussetzungen privatwirtschaftlichen Erwerbs. Er stellt seinen Gewerbebetrieb in ein Friedensgebiet, nutzt die dort garantierte und durchsetzbare Vertragsfreiheit, beansprucht das Banken- und Kreditsystem, stellt die gut ausgebildeten Arbeitskräfte ein, begegnet Kunden, die mit Kredit und Internet umgehen können, lebt und erwirbt in einem gediegenen Verfassungssystem, einer Zugehörigkeit zum europäischen Binnenmarkt und einer Weltoffenheit.

Die Umsatzsteuer belastet die in der Kaufkraft vermutete Leistungsfähigkeit, die der Konsument in dem inländischen Warenangebot, der Offenheit des Marktes, der Werbung, dem Internet und der Kaufkraft einer gediegenen Währung genutzt hat und deshalb zur Erhaltung dieses Wirtschaftssystems steuerlich beitragen soll. Deutschland bietet in seiner 40-jährigen

²¹ BVerfGE 160, 41 (65); BVerfGE 168, 1 (50); BVerfG v. 26.3.2025 – 2 BvR 1505/20 Rn. 129.

²² BVerfGE aaO.

²³ Dazu und zum folgenden P. Kirchhof, in: Kirchhof/Seer, EStG Kommentar, 24. Aufl., 2025, Einführung Rn. 6 f.

Geschichte eines geteilten Staates mit Marktwirtschaft und Staatswirtschaft besondere historische Erfahrungen, die den Wert des Wirtschaftssystems für die Konsumfreiheit bewusst machen.

Die Erbschaftssteuer rechtfertigt sich, weil der Erbe oder Beschenkte „anstrengungslos“ einen Vermögenszuwachs erfährt, das Grundgesetz (Art. 14 Abs. 1 Satz 1, 2. Alt.) dieses Erbrecht gewährleistet und die Friedlichkeit des Rechtsstaates dem Erben die unbeschwerter Nutzung dieses Erwerbs garantiert.

Der deutsche Steuerstaat **beansprucht die Teilhabe am individuellen Erwerbserfolg** in einem privatwirtschaftlichen System der Güterverteilung, das auf die individuelle Freiheit des Erwerbs, des Unternehmens, des Konsums, des Vererbens und Erbens setzt, als Preis dieser Freiheit aber die Steuer zur allgemeinen Bedingung grundrechtlicher Freiheits- und Gleichheitsgewährleistungen macht.

V. Exemplarisch: Die Einkommensteuer

Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts hat vor allem in seinen Entscheidungen zur Einkommensteuer das grundrechtliche Verhältnismäßigkeitsprinzip am Maßstab der Art. 3 und 14 GG zur Wirkung gebracht²⁴ und die **steuerliche Bestimmung von Inhalt- und Schranken des Eigentums als Preis der Freiheit** strukturell vertieft.²⁵ Die Eigentumsgarantie sichert einen „Freiraum im vermögensrechtlichen Bereich“, ermöglicht dem Eigentümer mit der Privatnützigkeit und der grundsätzlichen Verfügungsbefugnis über das Eigentumsobjekt eine eigenverantwortliche Gestaltung seines Lebens.²⁶ Bei vermögenswerten Rechtspositionen ist der Eigentumsschutz umso stärker, je mehr dem Anspruch eine eigene Leistung des Eigentümers zu Grunde liegt.²⁷

²⁴ BVerfGE 164, 76 (111); BVerfGE 164, 139 (170 f.); BVerfGE 162, 325 (345); BVerfGE 93, 121 (137); BVerfGE 115, 97 (110 f.).

²⁵ BVerfGE 19, 119 (129); BVerfGE 87, 153 (160); BVerfGE 93, 121 (137); BVerfGE 105, 17 (30); BVerfGE 115, 97 (115); BVerfGE 162, 325 (345).

²⁶ BVerfGE 100, 1 (32 f.); vgl. auch BVerfGE 143, 246 (330).

²⁷ BVerfGE aaO.; BVerfGE 164, 347 (413); BVerfGE 164, 76 (115 f.); BVerfGE 164, 139 (175).

1. Übermaß

Art. 14 Abs. 1 GG schützt nur **Rechtspositionen, die einem Rechtssubjekt bereits zustehen**.²⁸ Die Einkommensteuer belastet den Erwerbserfolg, den Gewinn oder Überschuss, der nach dem Realisationsprinzip und dem Zuflussprinzip bereits rechtlich dem Empfänger zugeordnet ist. Die neuere Rechtsprechung zu den rückwirkenden Steuergesetzen schützt die „konkret verfestigte Vermögensposition“²⁹, den aus dem bisherigen Recht „erwachsenen konkreten Vermögensbestand“³⁰. Für diese erworbene Rechtsposition gilt das Rückwirkungsverbot. Beansprucht der Steuerpflichtige hingegen Freiheit im Rahmen einer sich entwickelnden Rechtsordnung, gilt das Gebot des schonenden Übergangs.³¹

Die Einkommensteuer ist als Teilhabe am privatnützig erworbenen Einkommenserfolg nicht geeignet, wenn sie die Mindestprivatnützigkeit eines Einkommens, **das private Existenzminimum** für sämtliche Familienmitglieder, nicht schützt, nicht steuerlich verschont. Das Einkommen wird zunächst zur eigenen Existenzsicherung erworben, muss diese Funktion weiterhin erfüllen können.³² Das Bundesverfassungsgericht vermeidet, das nicht in Art. 1 GG und Art. 6 GG angelegte **objektive Nettoprinzip** (Abzug der Erwerbsausgaben) als verfassungsgeboten zu qualifizieren. Es ist Teil der verhältnismäßigen Zumessung der Einkommensteuerlasten im Zusammenwirken von Bemessungsgrundlage und Steuertarif.

Bei Steuern, die – wie die Einkommen- und die Körperschaftsteuer – an der **Leistungsfähigkeit** des Steuerpflichtigen ausgerichtet sind, darf und muss der Steuergesetzgeber bei der steuerlichen Bestimmung von Inhalt und Schranken „soziale Gesichtspunkte berücksichtigen“.³³ Auch bei einer an die Einkommensteuer angelehnten Ergänzungsabgabe, die im Ergebnis

²⁸ BVerfGE 164, 139 (171).

²⁹ BVerfGE 127, 1 (21)

³⁰ BVerfGE 127, 31 (59); siehe auch ebd., S. 47: „auf geltendem Recht gegründete Rechtsposition“.

³¹ BVerfGE 105, 17 (46); zu den Kontinuitätserwartungen in „echter“ und „unechter“ Rückwirkung vgl. BVerfGE 164, 76 (128); BVerfGE 165, 103 (136 f.); vgl. auch BVerfGE 97, 67 (83 f.).

³² BVerfGE 152, 274 (315); vgl. auch BVerfGE 161, 163 (256 ff.).

³³ BVerfG v. 26.3.2025 – 2 BvR 1505/20 Rn. 80 m.N., st. Rspr.

die Einkommensteuer verschärft, kann die Steuererhebung mit einer sozialen Staffelung versehen werden, um dadurch der Verteilung der zuständigen Steuerlast nach der Leistungsfähigkeit im besonderen Maße Rechnung zu tragen.³⁴

Die Intensität der einkommensteuerlichen Belastung wird nicht allein durch die Höhe des Steuersatzes, sondern erst durch das **Zusammenwirken von Bemessungsgrundlage und Steuersatz** bestimmt. Die steuerliche Gesamtbelastung hat „bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen“ ein angemessenes Verhältnis zwischen privater und öffentlicher Hand – dort „in der Nähe einer hälftigen Teilung“ – zu wahren und „dabei insgesamt auch Belastungsergebnisse zu vermeiden, die einer gleichheitsrechtlich gebotenen Lastenverteilung nach Maßgabe finanzieller Leistungsfähigkeit zuwiderlaufen“. ³⁵ Der Gesetzgeber beachtet die Belastungsobergrenze „im Zusammenwirken von Abzugstatbeständen und Steuersätzen.“³⁶ Er hat zu berücksichtigen, „dass die zu bewertende Intensität der Steuerbelastung insbesondere bei der Einkommensteuer nicht allein durch die Höhe des Steuersatzes bestimmt wird, sondern erst durch die Relation zwischen Steuersatz und Bemessungsgrundlage“. ³⁷ Bei hohen Einkommen muss „ein hohes, frei verfügbares Einkommen“ verbleiben, „das die Privatnützigkeit des Einkommens sichtbar macht“. ³⁸ Die steuerliche Belastung auch höherer Einkommen darf für den Regelfall nicht so weit gehen, das der wirtschaftliche Erfolg grundlegend beeinträchtigt wird, die Privatnützigkeit damit nicht mehr angemessen zum Ausdruck kommt.³⁹ Die Entscheidung des Gerichts, für das in Zahlen konkretisierende Einkommensteuerrecht die Obergrenze „in der Nähe“ einer hälftigen Teilung – nicht als „Halbteilungsgrundsatz“ – annähernd quantifizierend anzudeuten, hat der Senat später aufgegeben.⁴⁰

³⁴ BVerfGE aaO.

³⁵ BVerfGE 93, 121 (138).

³⁶ BVerfG aaO.

³⁷ BVerfGE 115, 97 (116); vgl. auch BVerfG v. 26.3.2025 – 2 BvR 1505/20 Rn. 48.

³⁸ BVerfG v. 26.3.2025 – 2 BvR 1505/20 Rn. 149; BVerfGE 115, 97 (117).

³⁹ BVerfGE aaO.

⁴⁰ BVerfGE 115, 97.

Die soziale Gerechtigkeit, die bei der Verschonung des Existenzminimums in Art. 1 Abs. 1 GG wurzelt, **gilt nur für den Menschen, nicht für Körperschaften**. Diese haben keine Privatsphäre, können deshalb kein Existenzminimum beanspruchen, auch im Tarifverlauf soziale Gesichtspunkte nicht geltend machen.⁴¹

Die Einkommensteuer begründet ein **Dauerschuldverhältnis**, das als periodisch wiederkehrende Belastung gegenwärtiger Einkommen den Staat mit Finanzmitteln für das jeweilige Haushaltsjahr ausstattet.⁴² Der Gegenwartsbezug der Einkommensteuer ist ein Rechtfertigungsgrund für diese Steuer, ein materielles Entstehensprinzip, das durch Vorauszahlungen, den Lohnsteuereinbehalt und sonstigen Quellenabzug gegenwartsnah vollzogen wird. Er ist Veranlagungsprinzip, Zurechnungsprinzip für die Einkünfte, Bedarfsperiode für die existenzsichernden Aufwendungen, Bezugsgröße für einen progressiven Tarif, Stichjahr für das anzuwendende EStG. Das EStG ermittelt das Jahresergebnis allerdings in einer längerfristigen, periodenübergreifenden Perspektive – in der dauernden Erwerbsgrundlage, den Verlusten, Abschreibungen, stillen Reserven, außerordentlichen Einkünften. Diese Periodizität der Einkommensteuer wird kaum durch gegenwartsnahe bestandskräftige Bescheide, auch nicht durch Verjährung gewährleistet. Die Verhältnismäßigkeit in der Zeit wird zu einem rechtspolitischen und verfassungsrechtlichen Auftrag der Gegenwart.

2. Gleichmaß

Die Freiheitsrechte mäßigen die Intensität der Steuerlast, der Gleichheitssatz verteilt die Steuerlasten angemessen auf alle Schultern der Tragfähigen. Insoweit unterscheiden sich Freiheit und Gleichheit in Ziel und Maßstab grundlegend. Freiheit schützt vor Übermaß, Gleichheit schafft Verteilungsgerechtigkeit. Freiheit hält die Last des Einzelnen im Rahmen des Zumutbaren. Gleichheit vergleicht Personengruppen mit Blick auf die Rechtsfolge der Zahlungs- und Mitwirkungspflicht. In der praktischen Anwendung durch Verhältnismäßigkeitsformeln werden beide Maßstäbe allerdings einander angenähert.

⁴¹ BVerfG v. 26.3.2025 – 2 BvR 1505/20 Rn. 175.

⁴² BVerfGE 87, 153 (178 f.); BVerfGE 96, 1 (7); BVerfGE 167, 86 (140 f.).

Gleichheit unterscheidet das wesentlich Gleiche vom wesentlich Ungleichen zur Verteilung von Lasten auf Gruppen von Steuerpflichtigen, prüft in dieser Perspektive einen **stufenlosen, am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierten Prüfungsmaßstab**, der vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reicht. Differenzierungen bedürfen stets der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Differenzierungsziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind.⁴³

Dabei stellt das Bundesverfassungsgericht meist fest, ob Art. 3 Abs. 1 GG „**verletzt ist**“, belässt damit dem Gesetzgeber einen weitgehenden Einschätzungs-, Beurteilungs-, Bewertungs- und Prognoseraum und anerkennt die Freiheit des Einzelnen zur Unterscheidung als Regelfall.

Die Prüfung der Einkommensteuer am Maßstab des Art. 3 GG verdeutlicht die Gleichheit an der gesetzlich zu konkretisierenden Leistungsfähigkeit, der Folgerichtigkeit gegenüber dem System des EStG, der Realitätsgerechtigkeit insbesondere in der Erfassung des erwerbssichernden und existenzsichernden Aufwandes, in der Bewertung der Wirtschaftsgüter, der horizontalen und vertikalen Gleichheit, in der Progression und den Besonderheiten des Quellenabzugsverfahrens bei der Lohnsteuer und der Kapitalertragsteuer.

Eine strengere Bindung des Gesetzgebers ergibt sich insbesondere, wenn sich die Ungleichbehandlung von Personen oder Sachverhalten auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten auswirken, an Merkmale anknüpft, die für den Einzelnen nicht verfügbar sind (Art. 3 Abs. 3 GG), oder die Differenzierung einem speziellen Angleichungsauftrag (Art. 3 Abs. 2, Art. 6 Abs. 5, Art. 33 Abs. 1 u. 3 GG) widerspricht.

In dieser Bindungsintensität scheint sich ein **Prinzip der Spezialität** anzudeuten. Die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten wird an den Freiheitsrechten gemessen, rechtfertigt insoweit Differenzierungen, die in der Regel für eine Gleichheitsprüfung kaum Raum lassen. Merkmale, die für den Einzelnen nicht verfügbar sind, werden an diesem speziellen Gleichheitssatz gemessen. Angleichungsaufträge sind ebenfalls spezielle Gleichheitssätze, die dem allgemeinen Gleichheitssatz vorgehen.

⁴³ Dazu und zum Folgenden BVerfGE 160, 41 (63 f.); BVerfGE 164, 139 (183 ff.); BVerfGE 168, 1 (48 f.); BVerfG v. 26.3.2025 – 2 BvR 1505/20 Rn. 154 ff.

Bei der Steuerlenkung durch Abzug von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage stehen Gesetzgeber und Gerichtsbarkeit vor der großen Aufgabe, die in diesem Lenkungstatbestand angelegte umgekehrte Progression – der Großverdiener spart 45 Cent pro eingesetzten Euro, der Mittelverdiener 25 Cent, der Kleinverdiener 0 Cent – als Verfassungsproblem zu thematisieren und zu lösen.

Das Steuerverfassungsrecht ist im GG zunächst bundesstaatlich und haushaltsrechtlich angelegt, hat inzwischen aber unter Geltung der Grundrechte **im Verhältnismäßigkeitsprinzip ein materielles Fundament gewonnen**, das als Ausdruck der Freiheitsrechte ein Übermaß abwehrt, als Konkretisierung der Gleichheit Lasten gerecht verteilt. Die Steuern befähigen den Staat zu Aufgaben und Ausgaben, begegnen dem Staat dabei in einem Bereich parlamentarischer Gestaltungsmacht und Gestaltungsverantwortung. Diese Primärverantwortung des Parlaments bei der steuerlichen Bestimmung von Inhalt und Schranken der Freiheitsrechte ist Inhalt der grundrechtlichen Gewährleistungen und wird von der Verfassungsrechtsprechung beachtet. Doch die Garantie gerichtlich durchsetzbarer Grundrechte verbietet es, die Steuergesetzgebung der Kontrolle durch das Bundesverfassungsgericht zu entziehen.⁴⁴

⁴⁴ BVerfGE 93, 121 (142 ff.); BVerfGE 115, 97 (117); BVerfG v. 26.3.2025 – 2 BvR 1505/20 Rn. 197.