

§ 4 Verortung der verfassungsrechtlichen Anforderungen an Typisierungen

Noah Zimmermann

I. Typisierung als Rechtfertigungsgrund

In der Rechtsprechung des BVerfG ist bereits seit langer Zeit anerkannt, dass im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG gerade durch ihren typisierenden Charakter relevante Ungleichbehandlungen bzw. Gleichbehandlungen verursachende Regelungen durch die legitimen Ziele der Verwaltungsvereinfachung und Rechtssicherheit gerechtfertigt werden können.¹ Dies wird auch als Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers bezeichnet. Dabei versteht das BVerfG unter einer Typisierung, „bestimmte in wesentlichen Elementen gleich geartete Lebenssachverhalte normativ zusammenzufassen“².

Dabei kann eine Unterscheidung von Typisierungen u.a. anhand dessen vorgenommen werden, ob mit der typisierenden Regelung allein der Vereinfachungszweck verfolgt wird (isolierte Typisierung) oder ob eine dem Grunde nach zur Verfolgung anderer Zwecke ungleichbehandelnde Regelung hinsichtlich der genauen Reichweite ihrer tatbestandlichen Voraussetzungen (tatbestandsbezogene integrierte Typisierung) bzw. hinsichtlich des genauen Umfangs der angeordneten Rechtsfolge³ (rechtsfolgenbezogene integrierte Typisierung) typisiert. Bei integrierten Typisierungen werden also mit der Regelung mindestens zwei Zwecke verfolgt, die beide für die rechtfertigungsbedürftigen Ungleichbehandlungen bzw. Gleichbehandlungen ursächlich sind.

¹ Vgl. etwa bereits BVerfGE 9, 20 (31 f.); besonders deutlich etwa BVerfGE 135, 126 (148 f. Rn. 69 ff.).

² BVerfGE 111, 115 (137).

³ Diesbezügliche Typisierungen werden teils auch als Pauschalierung bezeichnet, s. etwa *T. Spitzlei, Die Gesetzgebungstechnik der Pauschalierung und ihre verfassungsrechtliche Bewertung, 2016, S. 116 ff.*

Dieser Beitrag umreißt die durch das BVerfG aufgestellten verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine zulässige Typisierung (II.), stellt die in der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung auftretenden systematischen Verortungsmöglichkeiten dieser Anforderungen dar (III.) und nimmt abschließend eine Bewertung jener Verortungsmöglichkeiten vor (IV.).

II. Anforderungen an eine zulässige Typisierung

Das BVerfG hat im Laufe der Zeit eine ganze Reihe von Anforderungen an zulässige Typisierungen herausgearbeitet. Diese sind – ohne Anspruch auf Vollständigkeit und letztverbindliche Systematisierung wiedergegeben:

- a) Gesetzliche Verallgemeinerungen müssen von einer möglichst breiten, alle betroffenen Gruppen und Regelungsgegenstände einschließenden Beobachtung ausgehen.⁴
- b) Die tatsächlichen Anknüpfungspunkte der Typisierung müssen im Normzweck angelegt sein.⁵
- c) Der Gesetzgeber darf keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zu grunde legen.⁶
- d) Die Vorteile der Typisierung müssen in einem angemessenen Verhältnis zu der mit ihr notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen.⁷
- e) Es muss im konkreten Fall ein Bedürfnis für eine Typisierung geben, was insbesondere bei Vorgängen der Massenverwaltung einerseits und bei Regelungen über ungewisse Umstände oder Geschehnisse, die sich selbst bei detaillierter Einzelfallbetrachtung nicht mit Sicherheit bestimmen lassen, andererseits gegeben ist.⁸

⁴ BVerfGE 96, 1 (6).

⁵ BVerfGE 111, 115 (137).

⁶ BVerfGE 27, 142 (150).

⁷ Vgl. bereits BVerfGE 21, 12 (27).

⁸ Zusammenfassend BVerfGE 151, 101 (145 f. Rn. 114).

Die durch die Typisierung eintretenden Härten und Ungerechtigkeiten dürfen nur unter (verwaltungstechnischen) Schwierigkeiten vermeidbar sein.⁹

- f) Eintretende Härten und Ungerechtigkeiten dürfen nur eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen betreffen.¹⁰
- g) Das Ausmaß der Ungleichbehandlung muss gering sein.¹¹
- h) Eine typisierende Ausnahmeregelung darf nicht derart weit gefasst werden, dass das Regel-Ausnahme-Verhältnis *de facto* umgekehrt wird.¹²

Ferner betont das BVerfG, dass der gesetzgeberische Spielraum für Typisierungen umso enger ist, je dichter die verfassungsrechtlichen Vorgaben außerhalb von Art. 3 Abs. 1 GG sind.¹³ Er ende dort, wo die speziellen Diskriminierungsverbote des Art. 3 Abs. 2 und Abs. 3 GG betroffen sind.¹⁴ Auch bestünde im Rahmen von gegenüber einem Normalfall bevorzugenden Regelungen ein größerer Spielraum für Typisierung als im Rahmen von gegenüber einem Normalfall benachteiligenden Regelungen.¹⁵ Zudem sei der Spielraum dann erweitert, wenn der Gesetzgeber mit einem neuartigen Phänomen konfrontiert wird und es bisher nicht möglich war, diesbezüglich ausreichende Erfahrungen zu sammeln.¹⁶

Nicht abschließend geklärt ist dabei das Verhältnis der Anforderungen zueinander. So könnten etwa a) und c) als im Wesentlichen dieselbe Anforderung angesehen werden. Auch könnten e), f) und g) als besondere Ausprägungen von d) angesehen werden. In diesem Falle würde sich wiederum die Frage stellen, ob es sich dabei um abschließende oder nur um beispielhafte Ausprägungen handelt.

⁹ BVerfGE 45, 376 (390).

¹⁰ Vgl. bereits BVerfGE 17, 1 (24); explizit dann BVerfGE 26, 265 (276).

¹¹ Vgl. bereits BVerfGE 26, 265 (276); in diese Richtung auch schon BVerfGE 21, 12 (27).

¹² BVerfGE 138, 136 (225 Rn. 227). Mit anderer, stärker einzelfallbezogener Interpretation hingegen *U. Kischel*, in: BeckOK, GG, Stand: 06.2025, Art. 3 Rn. 124.2.

¹³ BVerfGE 133, 377 (413 Rn. 88).

¹⁴ Ebd.

¹⁵ BVerfGE 17, 1 (23 f.).

¹⁶ BVerfGE 33, 171 (189 f.).

III. Systematische Verortung der Anforderungen

Die systematische Verortung der vorgenannten Anforderungen divergiert in der Rechtsprechung des BVerfG. Zum Teil werden nur diese Anforderungen geprüft und eine echte Verhältnismäßigkeitsprüfung erfolgt überhaupt nicht.¹⁷ Hingegen hat es die Anforderungen teilweise aber innerhalb der Angemessenheitsprüfung verortet.¹⁸ Eine Verortung innerhalb der Erforderlichkeitsprüfung ist ebenfalls auffindbar.¹⁹ Teilweise ist auch unklar, ob eine Verortung innerhalb oder möglicherweise auch außerhalb einer Verhältnismäßigkeitsprüfung erfolgt.²⁰

Eine vergleichbare Situation zeigt sich in Fällen, in denen das BVerfG statt der Verhältnismäßigkeitsprüfung eine bloße Willkürkontrolle vornimmt. So unterbleibt teils eine separate Subsumtion unter die (zuvor in der Entscheidung durchaus benannten) besonderen Anforderungen an Typisierungen und Vereinfachungsgesichtspunkte werden nur inzident in der Willkürprüfung behandelt.²¹ In der Entscheidung zur Mindestgewinnbesteuerung hingegen wurden die besonderen Anforderungen allerdings selbstständig neben einer bloßen Willkürprüfung geprüft.²²

IV. Bewertung

Es überzeugt nicht, die besonderen Anforderungen an Typisierungen je nach Entscheidung unterschiedlich systematisch zu verorten. Auch müssen sich die Typisierungsanforderungen in die herkömmliche Prüfungsstruktur der Rechtfertigungsprüfung bei Art. 3 Abs. 1 GG einfügen. Denn es muss einen dogmatischen Anknüpfungspunkt für die Prüfung der An-

¹⁷ Etwa BVerfGE 162, 277 (320 ff. Rn. 105 ff.); BVerfG, NVwZ 2025, 668 (669 f. Rn. 34 ff.).

¹⁸ BVerfGE 151, 101 (145 ff. Rn. 110 ff.); BVerfGE 161, 163 (276 ff. Rn. 313 ff.). Dahingehend auch bereits BVerfGE 135, 126 (148 ff. Rn. 70 ff.).

¹⁹ BVerfGE 158, 282 (340 ff. Rn. 140 ff.).

²⁰ BVerfGE 164, 347 (414 ff. Rn. 184 ff.).

²¹ BVerfGE 152, 274 (322 ff. Rn. 122 ff.; 314 f. Rn. 101 ff.); BVerfGE 164, 347 (401 ff. Rn. 147 ff.; 396 f. Rn. 135 ff.).

²² BVerfG, DStR 2025, 2000 (2008 ff. Rn. 125, 126 ff., 137 ff.).

forderungen an eine Typisierung geben, der bei einer von der herkömmlichen Prüfungsstruktur der Rechtfertigungsprüfung getrennten Prüfung jedoch fehlt.

Am treffendsten ist eine Verortung der Anforderungen innerhalb der Verhältnismäßigkeitsprüfung, wobei sie in der Regel im Rahmen der Angemessenheitsprüfung die größte Rolle spielen dürften.²³ Denn die Anforderungen lassen sich allesamt als Ausprägung der Abwägung zwischen dem Ausmaß der Ungleichbehandlung und dem Interesse an einer effizienten Vollziehbarkeit der getroffenen typisierenden Regelung verstehen. Weniger überzeugend ist hingegen ein Verständnis bereits als Voraussetzung für das Vorliegen einer Typisierung, da naheliegenderweise (auch nach der vorgenannten Definition des BVerfG) jegliche generalisierende Norm eine Typisierung darstellt, auch wenn z.B. bereits nicht einmal der typische Fall als Leitbild gewählt wird.

Diese Schlussfolgerungen stellen aber wiederum jedenfalls manche der durch das BVerfG aufgestellten Anforderungen auch in der Sache in Frage. Denn wenn es sich vor allem um Ausprägungen der Angemessenheitsprüfung handelt, erscheint es fraglich, ob sie trennscharf zulässige von unzulässigen Typisierungen abgrenzende Voraussetzungen oder nicht vielmehr lediglich im Rahmen einer allgemeinen Abwägung zu berücksichtigende Abwägungsgesichtspunkte sind. Jedenfalls hinsichtlich der Anforderung, dass das Ausmaß der Ungleichbehandlung gering sein müsse, stellt sich ganz konkret die Frage, ob in dem Fall, dass man die Anforderung tatsächlich so streng versteht, wie sie auf den ersten Blick erscheint, diese mit dem Charakter einer Abwägung nur schwer vereinbar ist. Denn es erscheint denkbar, dass beispielsweise mittelschwere Ungleichbehandlungen durch eine die effiziente Vollziehbarkeit in sehr großem Maße fördernde Typisierung gerechtfertigt werden können.

²³ Für eine Prüfung von Typisierungen maßgeblich anhand des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes, v.a. anhand der Angemessenheit u.a. S. *Huster*, in: Berliner Kommentar zum Grundgesetz, Stand: 2023, Art. 3 Rn. 145 f.; vgl. auch T. *Spitzlei*, Die Gesetzgebungstechnik der Pauschalierung und ihre verfassungsrechtliche Bewertung, 2016, S. 381 ff.; T. *Kingreen*, in: Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Stand: 02.2020, Art. 3 Rn. 648; A. *Thiele*, in: Dreier, GG, 4. Auflage 2023, Art. 3 Abs. 1 Rn. 48; A. *Nußberger/J. Hey*, in: Sachs, GG, 10. Auflage 2024, Art. 3 Rn. 109 f.; F. *Wollenschläger*, in: Huber/Voßkuhle, GG, 8. Auflage 2024, Art. 3 Abs. 1 Rn. 203.

Besonders wenig überzeugend ist die in der Entscheidung zur Mindestgewinnbesteuerung anzutreffende Vorgehensweise, die in der Rechtsprechung anerkannten Anforderungen an Typisierungen neben einer bloßen Willkürkontrolle zu prüfen. Denn dadurch werden die im Rahmen der Willkürkontrolle eigentlich großzügigen Rechtfertigungsmöglichkeiten durch die ohne dogmatischen Anknüpfungspunkt geprüften Typisierungsanforderungen unterlaufen. Typisierungsanforderungen sollten hier innerhalb der Willkürkontrolle geprüft werden und konsequenterweise dann in diesen Fällen einen gleichermaßen großzügigen Maßstab darstellen.