

Universität Bielefeld, Postfach 10 01 31, 33501 Bielefeld

Dem
Finanzausschuß des Deutschen Bundestages
elektronisch an finanzausschuss@bundestag.de

**Schriftliche Stellungnahme
zu der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen
Bundestages am 1. Dezember 2025 zu dem „Entwurf eines Gesetzes
zur steuerlichen Förderung von Arbeitnehmerinnen und Arbeitneh-
mern im Rentenalter (Aktivrentengesetz)“, BT-Drs. 21/2673**

Für die Einladung als Sachverständiger in die für den 1. Dezember 2025 an-
beraumte öffentliche Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bun-
destages über den von der Bundesregierung eingebrachten „Entwurf eines
Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Arbeitnehmerinnen und Arbeitneh-
mern im Rentenalter (Aktivrentengesetz)“, BT-Drs. 21/2673, danke ich.

I.

Der Gesetzentwurf sieht hauptsächlich die Schaffung eines neuen § 3 Nr. 21
EStG vor, wonach „Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 Ab-
satz 1 Satz 1 Nummer 1 bis zu einer Höhe von insgesamt 24 000 Euro im
Jahr, wenn die Einnahmen für vom Steuerpflichtigen nach Erreichen der Re-
gelaltersgrenze gemäß § 35 Satz 2 oder § 235 des Sechsten Buches Sozial-
gesetzbuch erbrachte Leistungen zufließen und der Arbeitgeber für diese Lei-
stungen Beiträge nach § 168 Absatz 1 Nummer 1 oder Nummer 1d oder Ab-
satz 3, § 172 Absatz 1 oder § 172a des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch
zu entrichten hat“, im Wege eines „Steuerfreibetrag[es]“ steuerfrei gestellt
werden sollen (Art. 1 Nr. 1 des Gesetzentwurfs).

Hierdurch würde, steuertechnisch gesehen, bewirkt, daß betroffene Einnah-
men nicht mehr wie bisher in die einkommensteuerliche Bemessungsgrund-
lage, das „zu versteuernde Einkommen“ (§ 2 Abs. 5 S. 1 EStG) – zVE – ein-
fließen. Die mit Blick auf die jeweilige individuelle Steuerbelastung und –
demzufolge – auf die kollektive Steuerlastverteilung eintretenden Folgen hän-
gen im einzelnen von den besteuierungserheblichen Umständen der

17. November 2025

Sekretariat: Frau Siobhan Lütje
Raum UHG S4-220
Telefon 0521 106-67691
Fax 0521 106-1567691
sekretariat.kempny@uni-bielefeld.de

Universität Bielefeld
Universitätsstraße 25
33615 Bielefeld

Öffentliche Verkehrsmittel:
vom Hauptbahnhof
Stadtbahnlinie 4 Richtung Lohmannshof
Halt „Universität“

Bankverbindung:
Landesbank Hessen-Thüringen
IBAN: DE46 3005 0000 0000 0610 36
SWIFT-BIC: WELADEDXXX

Steuernummer: 305/5879/0433
USt-IdNr.: DE811307718
Finanzamt Bielefeld-Innenstadt

natürlichen Personen (§ 1 EStG) im übrigen ab. Festgehalten werden kann aber jedenfalls folgendes:

- Die individuelle Begünstigung setzte erst ein, wenn das zvE (ohne Rücksicht auf die geplante Steuerfreistellung) überhaupt den Grundfreibetrag (§ 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG) überstiege.
- Oberhalb dieser Grenze stiege die individuelle Begünstigung mit dem zvE an. Die durch eine Ausscheidung gewissen Arbeitslohns aus der Bemessungsgrundlage bewirkte Steuerersparnis des Einzelnen ist angesichts des progressiven Steuertarifs (§ 32a EStG) tendenziell um so größer, je höher seine Bemessungsgrundlage im übrigen ist.
- Beispielsweise bringt bei einem zvE von 90.000 € eine Steuerfreistellung von 24.000 € (bei Zugrundelegung des 2025 geltenden Tarifs) dem einzelnen Steuerpflichtigen rund 10.000 € Steuerschuldermäßigung¹, bei einem zvE von 52.000 € (was in etwa dem mittleren [Median-]Bruttojahresverdienst im Jahre 2024 entspricht²) bringt sie rund 7.700 €, und bei einem zvE von 30.000 € bringt sie rund 4.300 € Steuerschuldermäßigung.³

II.

Fraglich ist, ob das in dem Gesetzentwurf Vorgesehene mit den verfassungsrechtlichen Grundrechten vereinbar wäre. Freiheits- (dazu 1) und Gleichheitsverbürgungen (dazu 2) sind dabei getrennt voneinander zu betrachten.⁴

1.

Die steuerverfassungsrechtliche Bedeutung der Freiheitsgrundrechte richtig zu erfassen setzt eine gedankliche Unterscheidung zwischen zwei Wirkungen von Steuern voraus.⁵ Der Erhebung einer Steuer kommt regelmäßig sowohl Gestaltungs- als auch Belastungswirkung zu. Mit Gestaltungswirkung ist gemeint, daß eine Verhaltensbeeinflussung stattfindet. Wenn ein bestimmtes Verhalten zum Steuertatbestand erklärt und damit für den Bürger „verteuert wird“, setzt dies einen Anreiz, jenes Verhalten zu meiden. Diese Wirkung tritt unabhängig davon auf, ob der Gesetzgeber⁶ sie erzielen will („Lenkungssteuern“)

¹ Höchstmöglicher Betrag (der durch den hier außer Betracht gelassenen Solidaritätszuschlag noch gesteigert wird!): 24.000 € x 45 % [höchster Grenzsteuersatz] = 10.800 €.

² Statistisches Bundesamt, Pressemitteilung Nr. 134 vom 8.4.2025.

³ Alle Steuerberechnungen mittels *Bundesministerium der Finanzen*, Lohn- und Einkommensteuerrechner, <https://www.bmf-steuerrechner.de/index.xhtml> (13.11.2025).

⁴ Vgl. Kempny, *Der Staat* 53 (2014), 577 (602 ff.).

⁵ Grundlegend Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, 1983, S. 68 ff.; siehe ferner Rodi, *Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem*, 1994, S. 80 ff.; Wernsmann, *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*, 2005, S. 346 ff.; Tappe, *Die Begründung von Steuergesetzen*, Habil. Münster 2012, Typoskript, 1. Teil, B II 4 b aa, S. 122 ff. – Das Folgende nach Kempny, *DStJG* 44 (2022), 39 (67 ff.).

⁶ Bei allen Problemen der Bestimmung, was oder wen genau man letztlich in einer Rechtsordnung mit mehreren beteiligten und überwiegend kollektiven Organen (siehe Art. 76 ff. GG) mit diesem Begriff erfassen wolle.

oder nicht („Fiskalsteuern“).⁷ Mit Belastungswirkung ist gemeint, daß dem Steuerpflichtigen Geld entzogen wird: Zur Tilgung der Steuerschuld fließen aus seinem Vermögen finanzielle Mittel ab.⁸

Beide Wirkungen einer Steuer können einen Gesichtspunkt bilden, unter dem sie in den Schutzbereich eines Freiheitsgrundrechts eingreift. Wenn man ermitteln will, ob ein Freiheitsgrundrecht von einer Steuer betroffen sei, muß man dementsprechend zwischen dem Gegenstand, der besteuert wird, und dem Geld, das entzogen wird, unterscheiden.

Daß „Welche Verhaltensbeeinflussung findet statt?“ und „Welches Geld wird entzogen?“ zwei verschiedene, voneinander zu trennende Fragen darstellen, verdeutlicht ein strafrechtlicher Vergleich: Der Umgang mit Betäubungsmitteln ist grundsätzlich verboten, und für den Fall der Nichtbeachtung des Verbots ist eine Freiheitsstrafe angedroht (§ 29 BtMG). Das Umgangsverbot ist an Art. 2 Abs. 1 GG zu messen, die angedrohte Freiheitsentziehung hingegen an Art. 2 Abs. 2 Satz 2 GG.⁹ Ersteres beschränkt die allgemeine Handlungsfreiheit, letztere die Freiheit der Person.

Einen sogenannten klassischen Eingriff¹⁰ – bezweckt (final), unmittelbar, rechtlich und befehlend (imperativ) – stellen Steuergesetze (beziehungsweise die auf ihrer Grundlage ergehenden Steuerbescheide)¹¹ nur unter dem Gesichtspunkt der Belastungswirkung dar, denn nur insoweit enthalten sie einen zwangsweise durchsetzbaren Verhaltens-(Zahlungs-)Befehl.

Unter dem Gesichtspunkt der Gestaltungswirkung liegt ein solcher nicht vor.¹² Denn rechtlich steht es den Grundrechtsträgern frei, das steuertatbestandliche Verhalten an den Tag zu legen¹³: Es wird zwar

⁷ *Elschen*, StuW 1991, 99 (110 ff.), der deshalb für eine gedankliche Scheidung von Umverteilungs- und Staatsfinanzierungszwecken eintritt und zu folgendem Ergebnis kommt (S. 115): „Das Beharren der Steuerrechtswissenschaft auf der klassischen Vermengung fiskalischer und umverteilender Zwecksetzungen von Steuerrechtsnormen im Begriff der steuerlichen Leistungsfähigkeit auch in der Frage der steuerlichen Berücksichtigung des Existenzminimums stellt die gemeinsame Grundlage der Steuerwissenschaften zumindest partiell in Frage. Es sind nicht die (systematisch ‚entscheidungsneutralen‘) echten fiskalischen, sondern die umverteilungsbezogenen Zwecksetzungen (‚subjektive‘ Leistungsfähigkeit bei der Bemessungsgrundlage und progressiver Steuersatzverlauf), die in ihren Lenkungswirkungen verkannt werden. Eine ‚Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit‘, die den Umverteilungszweck einschließt, von lenkungszweckorientierten Steuern abzugrenzen, betrifft im Hinblick auf die Lenkungseffekte nur die Unterscheidung zwischen ‚Vorsatz‘ und ‚grober Fahrlässigkeit‘. Auf dieser Grundlage eine normative steuerjuristische Theorie zu bauen, erscheint fragwürdig.“

⁸ Wie dieses Abfließen – gemeint ist hier eine Vermögensminderung ohne Rücksicht auf den Geldfluß – im Einzelfalle stattfindet, ist eine Frage der Ausgestaltung des jeweiligen Steuerrechts. Es kann auch darin bestehen, daß Mittel gar nicht erst zufließen, wie im Falle der Quellensteuern.

⁹ BVerfG, Beschl. v. 9.3.1994, 2 BvL 43, 51, 63, 64, 70, 80/92, 2 BvR 2031/92, BVerfGE 90, 145 (171). Gleichsinnig mit Blick auf die Strafbarkeit des Diebstahls BVerfG, Beschl. der 3. Kammer des Zweiten Senats v. 5.8.2020, 2 BvR 1985/19, Rz. 33: „Die Strafvorschrift des § 242 Abs. 1 StGB ist im strafbewehrten Verbot am Maßstab des Art. 2 Abs. 1 GG sowie in der angedrohten Freiheitsentziehung an Art. 2 Abs. 2 Satz 2 GG zu messen.“

¹⁰ Zu den „Merkmale[n] eines Grundrechtseingriffs im herkömmlichen Sinne“ BVerfG, Beschl. v. 26.6.2002, 1 BvR 670/91, BVerfGE 105, 279 (299 f.); *Peine*, in: Merten/Papier (Hrsg.), Handbuch der Grundrechte in Deutschland und Europa, Bd. III, 2009, § 57 Rz. 20 ff.

¹¹ Dazu, daß auch Gesetze, nicht nur Vollziehungsmaßnahmen die Voraussetzung der Unmittelbarkeit im hier gemeinten (materiell-, nicht verfassungsprozeßrechtlichen) Sinne erfüllen können, *Eckhoff*, Der Grundrechtseingriff, 1992, S. 197 ff.

¹² *Wernsmann*, NJW 2006, 1169 (1171).

¹³ Das ist ein wesentlicher Unterschied zu straf- oder ordnungsrechtlichen Verboten, deren Verletzung mit einer Geldstrafe oder -buße geahndet wird und die somit im Einzelfalle zu einem wirtschaftlich ähnlichen Ergebnis wie Lenkungssteuern führen können: Dort ist die Verwirklichung des Tatbestandes gerade nicht erlaubt. Vgl. indes *Sacksofsky*, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle (Hrsg.), Grundlagen des Verwaltungsrechts, 2. Aufl., Bd. II, 2012, § 40 Rz. 6, mit dem zutreffenden Hinweis, daß der normwissenschaftlich darstellbare Unterschied zwischen verpflichtenden und Anreizregelungen sich nicht ohne weiteres wirklichkeitswissenschaftlich (insbesondere soziologisch und ökonomisch) abbilden lasse. Auch eine verpflichtende Norm erscheint bei wirklichkeitswissenschaftlicher Betrachtung unter Umständen lediglich als Anreiz, eine angedrohte Verletzungsfolge zu vermeiden (siehe *Röhl*, Rechtssoziologie, 1987, S. 254 ff.; ferner *Spittler*, Norm und Sanktion, 1967, S. 96).

verteuert, aber nicht verboten. Demzufolge kann die Besteuerung unter dem Gesichtspunkt der Gestaltungswirkung höchstens einen sogenannten mittelbaren oder faktischen Eingriff¹⁴ darstellen. Als solcher ist indes (jedenfalls dann, wenn der Grundrechtsverpflichtete die Einwirkung nicht gerade beabsichtigt¹⁵) nicht jede Einwirkung auf ein freiheitsgrundrechtlich geschütztes Verhalten anzusehen. Sie muß von objektiver Erheblichkeit sein.¹⁶ Diese liegt nur vor, wenn „die ‚Anknüpfung‘ der Steuer an ein bestimmtes grundrechtlich geschütztes Verhalten oder eine bestimmte grundrechtlich geschützte Position [...] eine derartige ‚Abschreckwirkung‘ auslöst, dass sie in ihrer Intensität einem klassischen Eingriff gleich- oder zumindest nahe kommt“¹⁷. Musterfall ist das wirtschaftliche Unmöglichmachen eines geschützten Verhaltens, dessen sogenannte Erdrosselung.

Gestaltungswirkung entfaltet eine Steuer fast immer.¹⁸ Daß unter diesem Gesichtspunkt beliebige grundrechtliche Schutzbereiche berührt werden können, liegt auf der Hand. Eine Zeitungsteuer schränkt die Pressefreiheit (Art. 5 Abs. 1 S. 2 Fall 1 GG) ein – in der Tat eine geschichtlich feststellbare Bedrohungslage¹⁹ –, eine Gemäldesteuer beeinträchtigt den Wirkbereich der Kunstfreiheit (Art. 5 Abs. 3 S. 1 GG).²⁰ Bei „Lenkungssteuern“ steht die Gestaltungswirkung regelmäßig im Vordergrund. Doch selbst eine nur zu Einnahmeerzielungszwecken auferlegte allgemeine Kopfsteuer setzt einen Anreiz, nämlich den zur Auswanderung aus dem Steuergebiet. Wie stark dieser Anreiz ist, ob und wie viele Steuerpflichtige, ihm nachgebend, tatsächlich auswandern, ist insbesondere eine Frage der Steuerhöhe. Ähnlich verhält es sich mit anderen Steuern, bei denen die Tatbestandsverwirklichung kaum vermieden werden kann, wie einer Umsatzsteuer auf jedwede Umsätze oder einer Einkommensteuer auf alle Einkünfte im ökonomischen Sinne²¹. Ob ein steuerlich gesetzter Verhaltensanreiz die Schwelle zum (mittelbaren, faktischen) Grundrechtseingriff überschreitet, ist eine jeweils anhand jedes einzelnen in Betracht kommenden Grundrechts zu beantwortende Frage. Hierzu ist das Ausmaß der Verhaltensbeeinflussung in den Blick zu nehmen – kommt der durch die Besteuerung erzeugte wirtschaftliche Druck einem sogenannten klassischen Eingriff nahe? –, ob sie vorhersehbar war und ob der Grundrechtsverpflichtete sie bezweckt hat. Um auf das Beispiel der allgemeinen Kopfsteuer zurückzukommen: Jedenfalls in Ermangelung einer gesetzgeberischen Bevölkerungsvertreibungsabsicht wäre in einer Kopfsteuer in Höhe von einem Euro im Jahr noch kein Eingriff in ein aus Art. 11 Abs. 1 GG abgeleitetes Recht auf Aufenthalt im Bundesgebiet zu sehen.

Belastungswirkung gehört zum Wesen der Steuer als „Abgabe“ (vergleiche die Steuerbegriffsbestimmung in § 3 Abs. 1 AO, welche einen Zweck der Einnahmeerzielung, mag er auch bloßer Nebenzweck sein, voraussetzt). Sie fällt nur dann fort, wenn die Belastung so hoch und mithin die Gestaltungswirkung so stark ist, daß niemand mehr den Steuertatbestand verwirklicht. Eine „Steuer“, welche das

¹⁴ Dazu *Hillgruber*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 3. Aufl., Bd. IX, 2011, § 200 Rz. 89 ff.; *Peine*, in: Merten/Papier (Hrsg.), Handbuch der Grundrechte in Deutschland und Europa, Bd. III, 2009, § 57 Rz. 29 ff.

¹⁵ Für Finalität als hinreichende Bedingung für die grundrechtliche Erheblichkeit einer Beeinträchtigung *Sachs*, Verfassungsrecht II, 3. Aufl., 2017, Kap. 8 Rz. 24; ähnlich *Eckhoff*, Der Grundrechtseingriff, 1992, S. 192, 231; *Di Fabio*, in: Dürig/Herzog/Scholz (Hrsg.), GG, Art. 2 Abs. 1 Rz. 49 (Stand: 39. Lfg. 2001).

¹⁶ *Bethge*, VVDStRL 57 (1998), 7 (40); für Finalität und Schwere als Komplementärmerkmale einer Eingriffsfeststellung *Di Fabio*, JZ 1993, 689 (695).

¹⁷ *Wernsmann*, NJW 2006, 1169 (1172); ähnlich *H. D. Jarass*, in: Jarass/Pieroth (Begr.), GG, 18. Aufl., 2024, Vorb. vor Art. 1 Rz. 28 f.; BVerfG, Beschl. v. 11.7.2006, 1 BvL 4/00, BVerfGE 116, 202 (222).

¹⁸ *Stern*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. II, 1980, S. 1102 f.; *Siekmann*, in: Sachs, GG, 10. Aufl., 2024, Vor Art. 104a Rz. 86; *Wernsmann*, in: FS P. Kirchhof, 2013, § 152 Rz. 1.

¹⁹ *Kempny*, Die Staatsfinanzierung nach der Paulskirchenverfassung, 2011, S. 194, 198.

²⁰ *Tappe*, Die Begründung von Steuergesetzen, Habil. Münster 2012, Typoskript, 1. Teil, B II 4 b aa (1), S. 123.

²¹ Der Begriff des Einkommens im ökonomischen Sinne beschreibt die Änderung des Reinvermögens in einem Zeitabschnitt, wobei die Verringerung des Reinvermögens durch Verbräuche herauszurechnen ist (*Siegel*, in: Handbuch der Wirtschaftsethik, Bd. 3, 1999, Eintrag „Steuern“, S. 354 [364]; *Bareis*, DSWR 1997, 215 [215 f.]), anders gesagt: „de[n] Betrag, den eine Person konsumieren könnte, ohne am Periodenende ärmer dazustehen als am Periodenanfang“ (*Schneider*, StuW 1979, 38 [39]). – § 2 Abs. 1 EStG bleibt dahinter in vielerlei Hinsicht zurück.

tatbestandliche Verhalten dergestalt „erdrosselt“, kommt einem ordnungsrechtlichen Verbot nahe. Eine solche „Erdrosselungssteuer“ ist keine Steuer im Sinne des Grundgesetzes. Ob sie deshalb zwingend gegen die Verfassung verstoße (oder auf eine andere, nicht steuerbezogene Rechtsgrundlage gestützt werden könne), ist umstritten.

Zusammengefaßt ist also, wenn es die Frage zu beantworten gilt, ob eine bestimmte Steuer in den Schutzbereich eines bestimmten Freiheitsgrundrechts eingreife, zweierlei zu untersuchen: zum einen, ob die Steuer *wegen ihrer Gestaltungswirkung*, zum andern, ob sie *wegen ihrer Belastungswirkung* einen Eingriff darstelle.

Der hier zu beurteilende Gesetzentwurf stellt, für sich betrachtet, lediglich eine (wenn auch bedingte und selektive) *Steuersenkung* dar, so daß er unter dem Gesichtspunkt der *Belastungswirkung* kein Freiheitsgrundrechtsproblem aufwirft.

Unter dem Gesichtspunkt der *Gestaltungswirkung* ist festzustellen, daß (ausweislich der Entwurfsbegründung) ein Anreiz zur Aufnahme oder Beibehaltung einer abhängigen Beschäftigung im „Rentenalter“ gesetzt werden soll. Arbeitnehmertätigkeit im Alter soll durch finanzielle Begünstigung attraktiver werden. Insofern wäre ein Eingriff in Freiheitsrechte, zumindest in das Grundrecht der allgemeinen Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG)²², denkbar; schützt dieses doch auch die Freiheit, *nicht* unselbstständig zu arbeiten (sondern selbstständig zu arbeiten oder nicht zu arbeiten). Indes müßte für einen („faktischen“) Eingriff das Ausmaß des Lenkungsdrucks so groß sein, daß der wirtschaftliche Verhaltensanreiz einem rechtlichen Verhaltensbefehl bei einer Durchschnittsfallbetrachtung gleich- oder zumindest nahekäme. Daß Steuerpflichtige die geplante Vergünstigung für sich als „unwiderstehlichen Sog“ wahrnehmen und sich „faktisch gezwungen“ fühlen könnten, ihr Verhalten an dem Begünstigungstatbestand auszurichten (ihr Verhalten „in den Begünstigungstatbestand hineinzugestalten“), dünkt unwahrscheinlich. Ein Eingriff ist folglich auch unter dem Gesichtspunkt der Gestaltungswirkung nicht festzustellen.

2.

Der Gesetzentwurf könnte jedoch mit Art. 3 Abs. 1 GG, dem sog. allgemeinen Gleichheitssatz, unvereinbar sein. Die Vorschrift ist verletzt, wenn eine in den persönlichen Anwendungsbereich fallende (dazu a) Ungleichbehandlung (dazu b) nicht gerechtfertigt ist (dazu c).²³

a) Der *persönliche Anwendungsbereich* des Art. 3 Abs. 1 GG ist eröffnet, wenn die prüfungsgegenständliche Maßnahme von einem Grundrechtsverpflichteten gegenüber einem Grundrechtsberechtigten und einer tauglichen Vergleichsperson getroffen wird. Der (hier tätig zu werden im Begriffe stehende) Bundesgesetzgeber ist nach Art. 1 Abs. 3 GG grundrechtsverpflichtet. Angesichts der Regelung in § 1 EStG, wonach ausschließlich, aber grundsätzlich (einen gewissen Inlandsbezug vorausgesetzt) zugleich alle natürliche Personen subjektiv einkommensteuerpflichtig sind, kommen alle nach dieser Vorschrift Steuerpflichtigen sowohl als Grundrechtsberechtigte als auch als Vergleichspersonen in Betracht.

²² Für einen Eingriff in den Schutzbereich des Grundrechts der Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) dürfte es an der Voraussetzung der berufsregelnden Tendenz fehlen, weil weder zu einer bestimmten Tätigkeit, zu einem *bestimmten* Beruf hin gelenkt wird (vgl. BVerfG, Beschl. v. 30.10.1961, 1 BvR 833/59, BVerfGE 13, 181 [186]) noch die Ausübung einer beruflichen Tätigkeit *inhaltlich* beeinflusst wird (vgl. BVerfG, Beschl. v. 23.9.2025, 1 BvR 2284/23, 1 BvR 2285/23, Rz. 80 ff.).

²³ Kempny/Lämmle, JuS 2020, 22/113/215 (23); Reimer, in: Stern/Sodan/Möstl (Hrsg.), Staatsrecht, 2. Aufl., 2022, Bd. IV, § 128 Rz. 28 ff.

b) Eine *Ungleichbehandlung* im Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG liegt vor, wenn der Grundrechtsverpflichtete gegenüber dem Grundrechtsberechtigten ein bestimmtes Verhalten an den Tag legt und gegenüber der Vergleichsperson nicht.²⁴

Angesichts der geplanten Regelung sind insbesondere folgende Vergleichspaare zu bilden:²⁵

Vergleichspaar 1: eine Person U₁ oberhalb der Regelaltersgrenze mit hohem²⁶ nichtbegünstigten Einkommen (z. B. jemand mit hoher Altersrente oder ein weiterarbeitender Selbständiger) einerseits
und
eine gleich alte Person V₁ mit gleich hohem, aber (mindestens teilweise) begünstigten Einkommen (z. B. jemand, der eine niedrigere Altersrente bezieht, aber nebenher unselbständig, sozialversicherungspflichtig arbeitet) andererseits

Hier liegt der *Unterschied* zwischen den verglichenen Personen in der Einkommensart.

Die *Ungleichbehandlung* liegt darin, daß V₁ einen Steuervorteil bekommt und U₁ nicht. Das Einkommen von U₁ wird in der Folge einem höheren Durchschnittssteuersatz unterworfen als das gleich hohe Einkommen von V₁.

Vergleichspaar 2: eine Person U₂ unterhalb der Regelaltersgrenze mit hohem²⁷ Arbeitslohn einerseits
und
eine Person V₂ oberhalb der Regelaltersgrenze mit gleich hohem Arbeitslohn andererseits

Hier liegt der *Unterschied* zwischen den verglichenen Personen in deren Lebensalter, in deren Erreichthaben beziehungsweise Nichterreichthaben der sozial-(renten-)versicherungsrechtlichen Regelaltersgrenze.

Die *Ungleichbehandlung* liegt darin, daß V₂ einen Steuervorteil bekommt und U₂ nicht. Das Einkommen von U₂ wird in der Folge einem höheren Durchschnittssteuersatz unterworfen als das gleich hohe Einkommen von V₂.

Vergleichspaar 3: eine Person U₃ oberhalb der Regelaltersgrenze einem zVE (ohne Berücksichtigung des entworfenen § 3 Nr. 21 EStG) in Höhe von 30.000 €, wovon 24.000 € aus Arbeitslohn herrühren, einerseits
und
eine gleich alte Person V₃ mit einem zVE (ohne Berücksichtigung des entworfenen § 3 Nr. 21 EStG) in Höhe von 90.000 €, wovon 24.000 € aus Arbeitslohn herrühren, andererseits

Hier liegt der *Unterschied* zwischen den verglichenen Personen in deren Einkommenshöhe.

²⁴ Kempny/Lämmle, JuS 2020, 22/113/215 (113); Kempny, Der Staat 53 (2014), 577 (621); Kempny/Reimer, Die Gleichheitssätze, 2012, S. 54 ff.

²⁵ Die Reihenfolge bedeutet keine wie auch immer gedachte Rangordnung.

²⁶ Gemeint: so hohem, daß die Steuerbefreiung nach dem entworfenen § 3 Nr. 21 EStG zum Tragen käme (sich auf die Steuerschuld[höhe] auswirkte), wenn deren sonstige Voraussetzungen, insbesondere in bezug auf das Lebensalter des Steuerpflichtigen, vorlägen.

²⁷ Siehe Fn. 26

Die *Ungleichbehandlung* liegt darin, daß V₃ ein größerer Steuervorteil gewährt wird als U₃.²⁸ Die Steuerfreistellung des Arbeitslohns durch den entworfenen § 3 Nr. 21 EStG bewirkt bei V₃ eine Minderung der Steuerschuld um jährlich rund 10.000 € und bei V₃ nicht (sondern dort nur eine Minderung um jährlich rund 4.300 €).²⁹

c) Es besteht Einigkeit darüber, Art. 3 Abs. 1 GG ungeachtet seines Wortlauts nicht jedweder Ungleichbehandlung entgegensteht, sondern daß eine *Rechtfertigung* von Ungleichbehandlungen möglich ist.³⁰ Eine Ungleichbehandlung ist, von hier nicht einschlägigen Ausnahmefällen³¹ abgesehen, nur gerechtfertigt, wenn zwischen den Teilen des Vergleichspaares – dem Grundrechtsberechtigten und der Vergleichsperson – ein Unterschied besteht, der die Ungleichbehandlung tragen kann.³²

Es ist demnach zu fragen, ob der Unterschied in der Einkommensart (beim Vergleichspaar 1), im Alter (beim Vergleichspaar 2) und in der Einkommenshöhe (beim Vergleichspaar 3) die jeweils herausgearbeitete Ungleichbehandlung tragen könne. Da hier keiner der (Ausnahme-)Fälle gegeben ist, worin die Tragfähigkeit des Unterschieds formal und somit (vergleichsweise) wertungsfrei beurteilt werden kann³³, ist eine wertende Entscheidung erforderlich – die für die Staatspraxis am Ende das Bundesverfassungsgericht zu treffen hat.

Dieses formuliert hierzu in ständiger Rechtsprechung³⁴, für die Rechtfertigung gelte ein stufenloser, am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierter Prüfungsmaßstab, dessen Inhalt und Grenzen sich nicht abstrakt, sondern nur nach den jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereichen bestimmen ließen. Je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen reiche er vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse. Die Anforderungen verschärfen sich um so mehr, je weniger die Merkmale für den Einzelnen verfügbar seien, je mehr sie sich den in Art. 3 Abs. 3 GG benannten Merkmalen annäherten oder je mehr zugleich Freiheitsrechte beeinträchtigt würden. Vereinzelt wird – bislang, soweit ersichtlich, nur in steuerrechtlichen Fällen – in der Reihe der verschärfenden Umstände darüber hinaus noch ein großes Ausmaß der Ungleichbehandlung genannt.³⁵

Sowohl bei Zugrundelegung eines „Willkürverbots“ (dazu aa) als auch einer „strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse“ (dazu bb) erweist sich das im Gesetzentwurf Vorgesehene als ungerechtfertigte Ungleichbehandlung.

aa) Führt die Anwendung der bundesverfassungsgerichtlichen Kriterien dazu, daß ein milder Maßstab anzulegen ist, so ist lediglich zu prüfen, ob der Grundrechtsverpflichtete, indem er die Ungleichbehandlung an das Vorliegen des Unterschieds geknüpft hat, „Willkür“ geübt hat. Grundsätzlich fällt es in den

²⁸ Gleichheitsdogmatisch genauer (siehe *Kempny/Lämmle*, JuS 2020, 22/113/215 [113]; *Kempny/Reimer*, Die Gleichheitssätze, 2012, S. 54 ff.), wenn auch vielleicht nicht für jeden Leser besonders intuitiv: daß dem V₃ (jenseits des auch dem U₃ gewährten Vorteils im Umfang von jährlich rund 4.300 € Steuerschuldermäßigung) ein (zusätzlicher [nämlich über den dem U₃ gewährten hinausgehender]) Steuervorteil im Umfang von jährlich rund 5.700 € (um diesen Betrag übersteigt der dem V₃ gewährte den dem U₃ gewährten Vorteil) Steuerschuldermäßigung gewährt wird und dem U₃ nicht.

²⁹ Siehe oben bei Fn. 3.

³⁰ *Kempny/Lämmle*, JuS 2020, 22/113/215 (116).

³¹ Hierzu ausführlich *Erleben/Kempny*, VerwArch 2025, 280.

³² *Kempny*, in: Schön/Stark (Hrsg.), Zukunftsfragen des Steuerrechts IV, 2022, 27 (30); *Reimer*, in: Mangold/Payandeh (Hrsg.), Handbuch Antidiskriminierungsrecht, 2022, § 17 Rz. 35 ff.

³³ Hierzu ausführlich *Kempny*, in: Schön/Stark (Hrsg.), Zukunftsfragen des Steuerrechts IV, 2022, 27 (32 ff.).

³⁴ Aus jüngerer Zeit etwa BVerfG, Urt. v. 26.3.2025, 2 BvR 1505/20, Rz. 155.

³⁵ BVerfG, Urt. v. 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 (243); BVerfG, Beschl. v. 23.6.2015, 1 BvL 13, 14/11, BVerfGE 139, 285 (310); BVerfG, Urt. v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (183 ff.); dazu *Eichberger*, in: FS 100 Jahre RFH/BFH, 2018, Bd. I, 501 (510 f.).

Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, solche Verknüpfungen herzustellen³⁶ (mit Blick auf das Steuerrecht kommt einem hier das alte, vom Bundesverfassungsgericht aufgegriffene³⁷ Wort vom „Diktum des Gesetzgebers“³⁸ in den Sinn). Der Gestaltungsspielraum wird lediglich durch das Willkürverbot begrenzt. Willkür ist jedoch nicht schon dann zu bejahen, wenn der Verpflichtete unter mehreren möglichen Lösungen nicht die zweckmäßigste oder vernünftigste gewählt hat, sondern erst dann, wenn für die Verknüpfung offenkundig *kein sachlicher Grund* gefunden werden kann.³⁹ Sachlich ist ein Grund dann, wenn erwartet werden kann, daß er einem vernünftigen Menschen einleuchtete oder dieser ihn wenigstens als Argument gelten ließe.⁴⁰ Mit dem Bundesverfassungsgericht gesprochen, kommt es darauf an, ob „ein innerer Zusammenhang zwischen den vorgefundenen Verschiedenheiten und der differenzierenden Regelung“ besteht.⁴¹

Bei Anlegung dieses Rechtfertigungsprüfungsmaßstabs könnten die innerhalb der Vergleichspaare 1 und 2 vorgenommenen Ungleichbehandlungen – so unzweckmäßig sie (wie der gesamte Entwurf) politisch, insbesondere steuersystematisch auch wären – möglicherweise noch für gerechtfertigt befunden werden. Die in der Gesetzesentwurfsbegründung angeführten Erwägungen, daß und warum man gerade und nur im Bereich der sozialversicherungspflichtigen Arbeitnehmertätigkeit durch Menschen innerhalb der sozial-(renten-)versicherungsrechtlichen Regelaltersgrenze einen fördernden Anreiz setzen wolle, erscheinen (sozial-, wirtschafts-)wissenschaftlich zwar äußerst schwach begründet⁴², aber vielleicht nicht gänzlich und von jeder denkbaren Seite betrachtet abwegig.

Anders verhält es sich jedoch mit der Ungleichbehandlung innerhalb des Vergleichspaares 3. Für eine *mit dem Einkommen steigende (!) Subvention* – und darum handelt es sich in der Sache –, dafür, den regierungsseits gewünschten Anreiz so zu bemessen, daß die Förderung um so *höher* ausfällt, je *höher* das (einkommensteuerbare Gesamt-)Einkommen des Steuerpflichtigen ist (und in der Folge die Subvention gerade sozialstaatswidrig [vgl. Art. 20 Abs. 1 GG] „unten“, das heißt zu Lasten der wirtschaftlich Schwächeren abzuschmelzen), gibt es keinerlei sachliche Rechtfertigung. Jedenfalls insofern erweist sich der Gesetzentwurf als von Art. 3 Abs. 1 GG verbotene Ungleichbehandlung und damit als verfassungswidrig.⁴³

³⁶ Herstellen bedeutet hier letztlich willküren (siehe „WILLKÜR, f.“, Deutsches Wörterbuch von *Jacob Grimm* und *Wilhelm Grimm*, digitalisierte Fassung im Wörterbuchnetz des Trier Center for Digital Humanities, Version 01/25, <https://www.woerterbuchnetz.de/DWB?lemid=W21666>, abgerufen am 14.11.2025, Abschn. I 1, II), deshalb ist die Redeweise vom „Willkürverbot“ eigentlich unglücklich. Verboten ist nicht *Willkür schlechthin* – gerade mit Blick auf den Gesetzgeber ist augenfällig, daß viele Entscheidungen mit „vom (politischen) Willen gekoren“ treffend beschrieben sind, aber (politische) Entscheidungen zu treffen ist gerade auch seine Aufgabe –, sondern nur *unstatthafte Willkür*, das heißt solche, die gegen ein (verfassungs-)rechtliches Verbot verstößt. Für den (politischen) Willen des Gesetzgebers ist in einem Rechtsstaat eben nur insoweit Raum, als ihn bindende *Rechts-(Verfassungs-)Normen* keine Vorgabe aufstellen. Die verbreitete, aber keineswegs allgegenwärtige (man denke nur an den Ausdruck der „gewillkürten“ im Gegensatz zur „gesetzlichen“ Erbfolge) Redeweise beruht auf einem Willkürbegriff, der entgegen seiner insoweit neutralen wortgeschichtlichen Bedeutung negativ aufgeladen worden ist. Letzteres dürfte wohl zumindest in der Grundrechtslehre nicht zuletzt auf Gerhard Leibholz (der „Willkür“ als „gegensätzliche[n] Korrelatbegriff von Gerechtigkeit“ bezeichnete [Leibholz, Die Gleichheit vor dem Gesetz, 2. Aufl. 1959, 72]) zurückzuführen sein (vgl. *Meinel*, in: Kaiser [Hg.], Der Parteienstaat. Zum Staatsverständnis von Gerhard Leibholz, 2013, 169 [178]).

³⁷ BVerfG, Urt. v. 24.1.1962, 1 BvR 232/60, BVerfGE 13, 318 (328).

³⁸ *Bühler/Strickrodt*, Steuerrecht, Bd. I, 2. Halbbd., 3. Aufl., 1960, S. 658.

³⁹ *Thiemann*, Verluste im Steuerrecht, 2020, 132 f., 152 f.; BVerfG, Beschl. v. 13.6.2006, 1 BvR 1160/03, BVerfGE 116, 135 (161).

⁴⁰ *Kempny*, in: Schön/Stark (Hrsg.), Zukunftsfragen des Steuerrechts IV, 2022, 27 (39).

⁴¹ BVerfG, Beschl. v. 12.10.1976, 1 BvR 197/73, BVerfGE 42, 374 (388).

⁴² Vgl. die Fragen der Kleinen Anfrage BT-Drs. 21/2003 S. 2 ff. (und den Gehalt der Antworten der Bundesregierung: BT-Drs. 21/2577 S. 2 ff.).

⁴³ Vgl. *H. D. Jarass*, in: Jarass/Pieroth (Begr.), GG, 18. Aufl., 2024, Art. 3 Rz. 55, 57; BVerfG, Urt. v. 24.6.1958, 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51 (64 ff.); BVerfG, Urt. v. 9.4.1992, 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264 (313 f.); BVerfG, Beschl. v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (34 f.).

bb) Führt die Anwendung der Kriterien aus der bundesverfassungsgerichtlichen „Stufenlos-Formel“⁴⁴ zur Anlegung eines strengen Maßstabs⁴⁵, ist der zwischen beiden Teilen des Vergleichspaares bestehende Unterschied nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nur für eine *dazu verhältnismäßige* Ungleichbehandlung tragfähig. Es genügt für die Tragfähigkeit hier nicht, daß sich *irgend-ein* sachlicher Grund angeben läßt; vielmehr ist eine gleichheitsrechtliche Verhältnismäßigkeitsprüfung vorzunehmen.⁴⁶ Die Prüfung weicht von der freiheitsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsprüfung⁴⁷ insofern ab, als an die Stelle des Eingriffs in ein Freiheitsgrundrecht die Ungleichbehandlung tritt. Es ist also wie folgt zu fragen:

- (1) Liegt der Ungleichbehandlung ein erlaubter Zweck zugrunde (Legitimität)?
- (2) Taugt die Ungleichbehandlung dazu, den Zweck zu fördern (Geeignetheit)?
- (3) Gibt es kein milderes und zugleich mindestens ebenso wirksames Mittel (Erforderlichkeit)?
- (4) Stehen (Bedeutung des) Zweck(s) und (Schwere der) Ungleichbehandlung nicht völlig außer Verhältnis zueinander (Angemessenheit)?

(1) Die regierungsseits gewünschte Förderung nichtselbständiger, sozialversicherungspflichtiger Arbeit durch Menschen oberhalb der sozial-(renten-)versicherungsrechtlichen Regelaltersgrenze mag ein in diesem Sinne legitimer Zweck sein.

(2) Schon an der Geeignetheit gebricht es indes mit Blick auf die das Vergleichspaar 3 betreffende Ungleichbehandlung: Einkommensstärkeren Steuerpflichtigen die Steuerschuld *stärker* zu senken als einkommensschwächeren, wenn beide im *selben* Ausmaße das gewünschte Verhalten an den Tag legen und *gleich* viel sozialversicherungspflichtigen Arbeitslohn beziehen, trägt *in keiner Weise* zur Erreichung des gewünschten Zwecks bei.

(3) Erforderlich ist die Ungleichbehandlung dann, wenn es kein milderes und zugleich (mindestens) ebenso wirksames Mittel zur Erreichung des Zwecks gibt. Die Milde bezieht sich hier – im Unterschied zur freiheitsrechtlichen Prüfung – nicht auf einen Eingriff (eine Freiheitsbeschränkung), sondern auf das Ausmaß der Unterschiedlichkeit des Verhaltens des Grundrechtsverpflichteten.⁴⁹ Zumindest in Erwägung zu ziehen ist als milderes Mittel stets die Unterlassung der Ungleichbehandlung, also die Handlung beiden Teilen oder keinem Teil des Vergleichspaares gegenüber vorzunehmen.

Die Gewährung einer (zusätzlichen) Steuerschuldermäßigung (in Höhe von jährlich 5.700 €⁵⁰) an V₃, nicht aber an U₃, ist (jenseits ihrer fehlenden Geeignetheit überdies auch) nicht erforderlich. Denn dem regierungsseits gewünschten (Lenkungs-)Zweck würde *nicht weniger* gedient, wenn die Steuerschuld von U₃ und V₃ in *derselben* Höhe (die letztlich politisch, auch mit Blick auf den Haushalt, festzulegen wäre) ermäßigt würde. Eine solche gleich hohe und somit gleichheitsrechtlich mildere Ermäßigung könnte beispielsweise in Gestalt

⁴⁴ So auch die Bezeichnung bei *Kischel*, in: BeckOK GG, 63. Ed., Stand: 15.9.2025, Art. 3 Rz. 28; siehe oben bei Fn. 34.

⁴⁵ Tendenziell dafür *Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages*, Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der im Koalitionsvertrag vorgesehenen Einkommensteuerbefreiung (sogenannte Aktivrente), WD 4 - 3000 - 013/25 v. 12.6.2025, S. 26.

⁴⁶ Ausführlich zu allen Prüfungsstufen *Kempny*, in: Schön/Stark (Hrsg.), *Zukunftsfragen des Steuerrechts IV*, 2022, 27 (40 ff.); siehe auch *Reimer*, in: Mangold/Payandeh (Hrsg.), *Handbuch Antidiskriminierungsrecht*, 2022, § 17 Rz. 122 ff.; *Reimer*, in: Stern/Sodan/Möstl (Hrsg.), *Staatsrecht*, 2. Aufl., 2022, Bd. IV, § 128 Rz. 107 ff.

⁴⁷ Hierzu umfassend *Reimer*, in: Jestaedt/Lepsius, *Verhältnismäßigkeit*, 2015, 60 (63 ff.); zu (in den einschlägigen Untersuchungen selten beleuchteten) Kostengesichtspunkten *Reifegerste/Pentschew/Kempny*, *Finanzbewusste Verhältnismäßigkeitsdogmatiken*, 2020, 113 ff.

⁴⁸ Zum Schwereproblem *Reimer*, in: Mangold/Payandeh (Hrsg.), *Handbuch Antidiskriminierungsrecht*, 2022, § 17 Rz. 127 ff.

⁴⁹ *Reimer*, in: Mangold/Payandeh (Hrsg.), *Handbuch Antidiskriminierungsrecht*, 2022, § 17 Rz. 35 ff.

⁵⁰ Siehe oben Fn. 28.

- eines Abzugs von der Steuerschuld⁵¹ (also nicht, wie derzeit geplant, in der Bemessungsgrundlage, sondern *nach* der Anwendung des Tarifs) oder
- einer offen als solchen erbrachten und somit erkennbaren Transferzahlung

bewirkt werden. Ein Abzug von der Steuerschuld könnte etwa (ohne daß sich an den gleichheitsrechtlichen Bedenken im übrigen, insbesondere die Vergleichspaare 1 und 2 betreffend, etwas änderte) in der Art vorgesehen werden, daß angeordnet würde: Die tarifliche Einkommensteuer desjenigen Steuerpflichtigen oberhalb der Regelaltersgrenze, in dessen zVE Einkünfte nach § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG eingegangen sind, ermäßigt sich um x vom Hundert jener Einkünfte, höchstens jedoch um y Euro.

(4) Da die Ungleichbehandlung, wie soeben dargelegt, weder geeignet noch erforderlich ist, kann sie nicht angemessen im Sinne der verfassungsrechtlichen Anforderungen aus Art. 3 Abs. 1 GG sein.⁵²

Die durch den vorliegenden Gesetzentwurf, träte er in Kraft, bewirkte Ungleichbehandlung erweise sich folglich auch dann, wenn man sie einer gleichheitsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsprüfung unterzöge, als ungerechtfertigte Ungleichbehandlung.

III.

Im Ergebnis ist deshalb festzustellen, daß der als BT-Drs. 21/2673 vorliegende Gesetzentwurf mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar ist.

Prof. Dr. Simon Kempny

⁵¹ Strukturähnlich also beispielsweise dem § 34g EStG (vgl. BVerfG, Urt. v. 9.4.1992, 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264 [316]; BVerfG, Urt. v. 24.6.1958, 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51 [64 ff.]).

⁵² Vgl. *Kempny*, in: Schön/Stark (Hrsg.), Zukunftsfragen des Steuerrechts IV, 2022, 27 (46).