



---

**Fachbereich WD 4**

---

**Neue Abgabe auf Kapital- und Mieteinkünfte zur Finanzierung der gesetzlichen Rentenversicherung (Zwecksteuer)**  
Verfassungsrechtliche Zulässigkeit und weitere Fragestellungen

**Neue Abgabe auf Kapital- und Mieteinkünfte zur Finanzierung der gesetzlichen Rentenversicherung (Zwecksteuer)**  
Verfassungsrechtliche Zulässigkeit und weitere Fragestellungen

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 019/26  
Abschluss der Arbeit: 31.03.2026  
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>Untersuchungsgegenstand / Anwendungsbereich der Abgabe</b>	<b>5</b>
<b>2.</b>	<b>Verhältnis der Abgabe zum Ertragsteuersystem</b>	<b>6</b>
2.1.	Einkommensteuer	6
2.2.	Körperschaftsteuer	7
2.3.	Besteuerung der Personengesellschaften	7
2.4.	Gewerbesteuer	8
2.5.	Steuersätze / Gesamtbelastung	8
<b>3.</b>	<b>Besondere Probleme der Erhebung der Abgabe</b>	<b>9</b>
<b>4.</b>	<b>Rechtsnatur der Abgabe</b>	<b>10</b>
4.1.	Abgaben zur Deckung eines öffentlichen Finanzbedarfs	10
4.2.	Einordnung als Steuer (Zwecksteuer)	11
4.3.	Abgrenzung zur Sonderabgabe	11
4.3.1.	Begriff der Sonderabgabe im engeren Sinne (mit Finanzierungsfunktion)	12
4.3.2.	Hier: Abgabe ist keine Sonderabgabe im abgabenrechtlichen Sinne	13
<b>5.</b>	<b>Verfassungsrechtliche Fragestellungen (Überblick)</b>	<b>14</b>
<b>6.</b>	<b>Gesetzgebungs- und Ertragskompetenz des Bundes</b>	<b>14</b>
6.1.	Kein freies Steuererfindungsrecht	14
6.2.	Einkommensteuer / Körperschaftsteuer	15
6.3.	Ergänzungsabgabe	15
6.3.1.	Voraussetzungen der Ergänzungsabgabe	16
6.3.2.	Ausgestaltung der Ergänzungsabgabe	17
6.4.	Fazit zur Finanzverfassung	19
<b>7.</b>	<b>Zweckbindung des Aufkommens zur Verwendung für die gesetzliche Rentenversicherung</b>	<b>19</b>
<b>8.</b>	<b>Vereinbarkeit mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)</b>	<b>20</b>
8.1.	Vorgaben des allgemeinen Gleichheitssatzes	20
8.2.	Bereichsspezifische Konkretisierung im Einkommensteuerrecht	21
8.3.	Bildung der Vergleichsgruppen / Differenzierungskriterien	23
8.3.1.	Differenzierungskriterium Kapitaleinkünfte (Vergleichsgruppe 2)	23
8.3.2.	Differenzierungskriterium Mieteinkünfte (Vergleichsgruppe 3)	23
8.4.	Bestimmung des Prüfungsmaßstabs	24
8.4.1.	Bedeutung des Prüfungsmaßstabs	24
8.4.2.	Abgabe als Belastungsgrundentscheidung oder Ausgestaltung	24
8.5.	Rechtfertigung der Ungleichbehandlungen	26

---

8.5.1.	Höherbelastung der Mieteinkünfte (Vergleichsgruppe 3)	26
8.5.2.	Höherbelastung der regulär besteuerten Kapitaleinkünfte (Vergleichsgruppe 2a)	26
8.5.3.	Höherbelastung der besonders besteuerten Kapitaleinkünfte (Vergleichsgruppe 2b)	27
8.5.3.1.	Steuerpflichtige, deren Kapitaleinkünfte der Abgeltungsteuer unterliegen (Vergleichsgruppe 2ba; private Kapitaleinkünfte)	27
8.5.3.2.	Steuerpflichtige, deren Kapitaleinkünfte dem Teilfreistellungsverfahren unterliegen (Vergleichsgruppe 2bb; betriebliche Kapitaleinkünfte)	28
<b>9.</b>	<b>Freiheitsgrundrechte</b>	<b>29</b>
<b>10.</b>	<b>Verfassungsrechtliche Aspekte der Einführung von Freibeträgen</b>	<b>29</b>
10.1.	Pauschbeträge, Freibeträge und Freigrenzen im EStG	29
10.2.	Verfassungsrechtliche Rechtfertigung	30
10.3.	Freibetrag zur Schonung der privaten Altersvorsorge	31
<b>11.</b>	<b>Zusammenfassung</b>	<b>32</b>

## 1. Untersuchungsgegenstand / Anwendungsbereich der Abgabe

Zur Deckung des Finanzbedarfs der gesetzlichen Rentenversicherung wird als Alternative zu einer Erweiterung der Beitragsleistungen eine zweckgerichtete Abgabe auf Kapital- und auf Mieteinkünfte (im Folgenden: „**Abgabe**“) erwogen, die direkt der Deutschen Rentenversicherung zufließt und keine Rentenansprüche vermittelt. Die Abgabe soll dazu beitragen, das Rentenniveau zu stabilisieren und die Beitragszahlungen sowie die Zuschüsse aus dem Bundeshaushalt einzugrenzen. Die Abgabe soll andererseits nicht dem Ziel entgegenstehen, Mittel für die private Altersvorsorge aufzubringen. Daher sollen niedrige bis mittlere Kapitaleinkünfte von der Abgabe ausgenommen werden.

Vor diesem Hintergrund wird gefragt,

- ob eine Abgabe auf Miet- und Kapitaleinkünfte, die unmittelbar der Deutschen Rentenversicherung zufließt und keine individuellen Rentenansprüche auslöst, verfassungsrechtlich möglich ist;
- welche verfassungsrechtlichen Abwägungen zwischen der Variante einer nicht zweckgebundenen Belastung von Miet- und Kapitaleinkünften und der Variante einer zweckgebundenen, zur Verwendung für die gesetzliche Rentenversicherung vorgesehenen Abgabe bestehen;
- welche grundsätzlichen verfassungsrechtlichen Überlegungen zu Freibeträgen bei einer solchen Abgabe angestellt werden sollten.

Einkünfte aus Kapitalvermögen und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im rechtstechnischen Sinne (§ 20 und § 21 Einkommensteuergesetz (EStG)) werden nur von natürlichen Personen im Rahmen privater Vermögensverwaltung erzielt, ggf. auch als Gesellschafter vermögensverwaltender Personengesellschaften (siehe 2.1.). Auftragsgemäß soll die Abgabe aber die **Kapital- und Mieteinkünfte sämtlicher Steuerpflichtiger unabhängig von der Rechtsform erfassen**, also auch bei solchen Steuerpflichtigen, deren Kapital- und Mieteinkünfte zu den betrieblichen Einkünften gehören (siehe zu den Folgen ausführlich 2. und 3.).

Angesichts dieses weiten Anwendungsbereichs der Abgabe wird im Folgenden zunächst das Verhältnis der Abgabe zum geltenden Ertragsteuersystem behandelt (dazu nachfolgend 2.). Sodann werden besondere Probleme der Erhebung der Abgabe beleuchtet (dazu nachfolgend 3.). Im Anschluss daran wird die Rechtsnatur der Abgabe bestimmt (dazu nachfolgend 4.). Die anschließende verfassungsrechtliche Prüfung (dazu nachfolgend 5.) bezieht sich auf die Gesetzgebungskompetenz des Bundes zur Einführung der Abgabe (dazu nachfolgend 6.), die mögliche Zweckbindung des Aufkommens der Abgabe (dazu nachfolgend 7.), die Vereinbarkeit mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG (dazu nachfolgend 8.) und mit Freiheitsgrundrechten (dazu nachfolgend 9.). Schließlich wird auf die Frage eingegangen, ob Freibeträge bei einer solchen Abgabe von Verfassungen wegen zulässig sind (dazu nachfolgend 10.). Eine Zusammenfassung schließt diese Ausarbeitung ab (dazu nachfolgend 11.).

## 2. Verhältnis der Abgabe zum Ertragsteuersystem

Da die Abgabe auch Körperschaften, Gewerbetreibende und andere Selbständige einbeziehen soll, wird im Folgenden das Ertragsteuerrecht insgesamt betrachtet. Dies hat Bedeutung für die verfassungsrechtlichen Fragen. Dabei **beschränkt sich diese Ausarbeitung auf reine Inlandsfälle**. Die Frage, ob auch inländische Steuerpflichtige mit ausländischen Kapital- und Mieteinkünften und im Ausland ansässige Steuerpflichtige mit solchen inländischen Einkünften von der Abgabe erfasst werden, bleibt hier ausgeblendet. Für die verfassungsrechtliche Beurteilung werfen diese Fälle aber im Hinblick auf eine gleichmäßige Steuerbelastung weitergehende Fragen auf.

Die Besteuerung der Einkünfte richtet sich maßgeblich danach, ob sie von einer natürlichen Person, einer Personengesellschaft oder einer Kapitalgesellschaft erzielt werden. Kapitalgesellschaften werden nach dem **Trennungsprinzip** getrennt von ihren Anteilseignern besteuert. Natürliche Personen und Personengesellschaften werden **transparent** besteuert. Bei den natürlichen Personen und den Personengesellschaften ist zusätzlich zu unterscheiden, ob betriebliche Einkünfte oder „private“ Einkünfte zum Beispiel aus privater Vermögensverwaltung erzielt werden.

### 2.1. Einkommensteuer

**Natürliche Personen** sind mit ihren Einkünften einkommensteuerpflichtig, wenn die Tätigkeit den Tatbestand einer der sieben Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 EStG) erfüllt und mit Einkünfteerzielungsabsicht ausgeübt wird. Dabei sind die drei betrieblichen Einkunftsarten von den vier anderen Einkunftsarten zu unterscheiden, die sich im privaten Bereich der Steuerpflichtigen abspielen. Die Einkünfteermittlung ist für betriebliche und private Einkünfte unterschiedlich. Bei den betrieblichen Tätigkeiten (Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständige Arbeit) sind die Einkünfte der Gewinn (betriebliche Gewinnermittlung). Bei den anderen Tätigkeiten sind die Einkünfte der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (sog. Überschusseinkünfte). Zu den Überschusseinkünften gehören Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitnehmer), Einkünfte aus Kapitalvermögen (zum Beispiel Zinsen und Dividenden, § 20 EStG), Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und Gebäuden (§ 21 EStG)<sup>1</sup> und sonstige Einkünfte (darunter Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften und Alterseinkünfte).

Die von der Abgabe erfassten Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung sind zu den drei betrieblichen Einkunftsarten **subsidiär** (siehe § 20 Abs. 8 EStG, § 21 Abs. 3 EStG). Einkünfte aus Kapitalvermögen sind zudem subsidiär zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Daher gehören Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung, wenn sie im Zusammenhang mit einer betrieblichen Tätigkeit stehen, zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit. Von einem Gewerbetreibenden erzielte Zinsen, Dividenden oder Mieteinnahmen sind daher Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn das überlassene Kapital, die Beteiligung an der ausschüttenden Kapitalgesellschaft bzw. das vermietete Grundstück zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gehören. Die Vermietungstätigkeit kann sowohl gewerblich (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) als auch privat (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) erfolgen. Dies hängt von verschiedenen Faktoren

---

1 Die Abgabe soll vermutlich nur Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und Gebäuden erfassen. Der Einkünftebestand des § 21 EStG erfasst darüber hinaus auch Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von zum Beispiel Schiffen, Erbbaurechten, Sachinbegriffen, Urheberrechten.

ab (siehe noch 2.3.). Zur Erhebung der Abgabe bei Steuerpflichtigen mit betrieblichen Einkünften ist es daher erforderlich, die Kapitaleinkünfte und Vermietungseinkünfte aus dem betrieblichen Bereich zu isolieren (siehe noch 3.).

Natürliche Personen werden mit allen sieben Einkunftsarten stets transparent besteuert, unabhängig von der Verwendung der Einkünfte. Natürliche Personen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb unterliegen zusätzlich der Gewerbesteuer (siehe 2.4.). Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen seit 2009 grundsätzlich einer Abgeltungsteuer mit einem proportionalen Steuersatz in Höhe von 25 % (§ 32d EStG; siehe noch 3.).

## 2.2. Körperschaftsteuer

Kapitalgesellschaften und andere Körperschaften<sup>2</sup> werden als selbständige Steuersubjekte (§ 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG)) nach dem **Trennungsprinzip** getrennt von den Anteilseignern besteuert. Entsprechend ihrer Rechtsnatur als eigenständige juristische Personen unterliegen sie selbst mit ihren Einkünften der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer. Bei den davon getrennt besteuerten Anteilseignern sind offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Anteilsveräußerungsgewinne steuerpflichtig. Der Umfang der Steuerpflicht richtet sich wiederum nach der Rechtsform der Anteilseigner. Kapitalgesellschaften erzielen von Gesetzes wegen ausschließlich **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** (§ 8 Abs. 2 KStG). Darin sind Kapital- und Mieteinkünfte enthalten. Zur Erhebung der Abgabe sind diese Einkünfte daraus zu isolieren.

## 2.3. Besteuerung der Personengesellschaften

Personengesellschaften unterliegen demgegenüber der transparenten Besteuerung. Sie sind weder körperschaftsteuerpflichtig noch einkommensteuerpflichtig. Vielmehr sind die Gesellschafter mit dem auf sie entfallenden Anteil an den Einkünften der Gesellschaft je nach ihrer Rechtsform einkommen- bzw. körperschaftsteuerpflichtig (**Transparenzprinzip**). Die Steuerpflicht der Gesellschafter tritt unabhängig davon ein, ob die Gewinne der Personengesellschaft entnommen werden oder in der Gesellschaft verbleiben (unmittelbare, anteilige Zurechnung der Einkünfte). Dies gilt entsprechend für Verluste. Personengesellschaften mit Einkünften aus Gewerbebetrieb unterliegen allerdings selbst der Gewerbesteuer.

Für Personengesellschaften mit betrieblichen Einkünften gilt wiederum, dass **Kapital- und Mieteinkünfte** für Zwecke der Abgabe aus den betrieblichen Einkünften isoliert werden müssen. Demgegenüber erzielen vermögensverwaltende Personengesellschaften, also solche ohne betriebliche Einkünfte, Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 EStG bzw. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 21 EStG. Dies gilt auch für vergleichbare Gesamthandsgemeinschaften (zum Beispiel Erbengemeinschaften) und Bruchteilsgemeinschaften.

Die **Vermietung von Grundbesitz** ist grundsätzlich keine gewerbliche, sondern eine **vermögensverwaltende Tätigkeit**, die zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) führt. Dies gilt unabhängig von Größe und Wert des Grundbesitzes. Durch besondere Umstände wie zum Beispiel die Erbringung gewerblicher Zusatzleistungen, Betriebsaufspaltung, Abfärbung oder

---

<sup>2</sup> Aus Vereinfachungsgründen werden hier nur Kapitalgesellschaften betrachtet, nicht dagegen weitere Körperschaftsteuersubjekte wie etwa Genossenschaften, Stiftungen oder Vereine, siehe § 1 Abs. 1 KStG.

gewerbliche Prägung (siehe § 15 Abs. 3 EStG) kann die Vermietung von Grundbesitz in eine gewerbliche Tätigkeit umschlagen. In der Praxis sind sowohl vermögensverwaltende als auch gewerbliche Personengesellschaften mit Vermietungsgeschäft verbreitet.

#### 2.4. Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer als dritte Ertragsteuer trifft nur einen Teil der oben genannten Steuerpflichtigen, nämlich nur steuerpflichtige Unternehmen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb. Dazu gehören alle Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften mit Einkünften aus Gewerbebetrieb und natürliche Personen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb. Allerdings können natürliche Personen als Gesellschafter von Personengesellschaften und als Einzelunternehmer die auf sie entfallende (anteilige) Gewerbesteuer in pauschalierter Weise auf ihre persönliche Einkommensteuer anrechnen, so dass ihre jeweiligen Gewinne aus Gewerbebetrieb im Idealfall nur mit der Einkommensteuer belastet werden. Trotz der Anrechenbarkeit ergeben sich – abgesehen vom zusätzlichen Verwaltungsaufwand – im Einzelfall erhebliche zusätzliche Belastungen, zum Beispiel infolge gewerbesteuerlicher Hinzurechnungen oder hoher gemeindlicher Gewerbesteuerhebesätze. Die Gewerbesteuer hat also **je nach Rechtsform des Unternehmens eine unterschiedliche Funktion**, entweder als zweite Ertragsteuer für Kapitalgesellschaften oder als nur vorläufige (überwiegend an die Gemeinden fließende), aber auf die Einkommensteuer anrechenbare Steuer.

#### 2.5. Steuersätze / Gesamtbelastung

Der Spitzensteuersatz der **Einkommensteuer** beträgt 42 % bzw. 45 % im Anwendungsbereich der sogenannten Reichensteuer (zuzüglich Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer). Der **Körperschaftsteuersatz** beträgt seit 2008 15 %; zuzüglich Solidaritätszuschlag (5,5 %) ergibt sich eine Belastung der Körperschaften in Höhe von 15,825 %. Der Körperschaftsteuersatz wird ab dem Jahr 2028 schrittweise bis auf 10 % (2032) gesenkt.<sup>3</sup> Der Steuersatz der **Gewerbesteuer** wird von den Gemeinden durch Hebesätze bestimmt. Bei einem durchschnittlichen gewogenen Hebesatz von 438 % im Jahr 2025 (in Gemeinden ab 20.000 Einwohnern)<sup>4</sup> beträgt die Belastung der Kapitalgesellschaften mit Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag rund 31,2 % und liegt deutlich unter dem Spitzensteuersatz der Einkommensteuer. Erst unter Berücksichtigung der Besteuerung der Gewinnausschüttungen (bzw. der Veräußerungsgewinne) bei den Anteilseignern von Kapitalgesellschaften nach dem Teileinkünfteverfahren (Steuerpflicht im Umfang von 60 % bei natürlichen Personen) sowie der Anrechenbarkeit der Gewerbesteuer bei natürlichen Personen (siehe 2.4.) ergibt sich eine annähernd gleich hohe steuerliche Belastung der Gewinne von Kapitalgesellschaften einerseits und Personenunternehmen andererseits, wenn eine natürliche Person als Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft bzw. als Personenunternehmer den Spitzensteuersatz der Einkommensteuer zu zahlen hat. Unter diesen Bedingungen ist zumindest die **Gesamtsteuerbelastung** der ausgeschütteten Gewinne weitgehend rechtsformneutral.<sup>5</sup> Insbesondere bei der Thesaurierung von Gewinnen ist die Besteuerung der Kapitalgesellschaften aber

---

3 § 23 KStG i.d.F. des Art. 2 des Gesetzes für ein steuerliches Investitionssofortprogramm zur Stärkung des Wirtschaftsstandorts Deutschland vom 14. Juli 2025, BGBl. 2025 I Nr. 161.

4 Deutsche Industrie- und Handelskammer (DIHK): [Gewerbesteuer 2025: Stabile Hebesätze, große Unterschiede zwischen den Kommunen.](#)

5 J. Lang, StuW 2011, 144, 150.

günstiger. Der niedrige Körperschaftsteuersatz bewirkt eine erhebliche Spreizung zu den Einkommensteuersätzen,<sup>6</sup> die sich bis 2032 weiter vergrößern wird.<sup>7</sup> Veränderungen bei einzelnen Einkünften oder **neue Abgaben** wirken sich daher auf diese mehr oder weniger aufeinander abgestimmten Steuerbelastungen aus (zu den verfassungsrechtlichen Folgen siehe 8.).

### 3. Besondere Probleme der Erhebung der Abgabe

Während sich die Abgabe bei natürlichen Personen direkt an die einkommensteuerlichen Kategorien der Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) und der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) anknüpfen lässt, muss bei den anderen Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb, Land- und Forstwirtschaft und selbständiger Arbeit eine steuerliche Nebenrechnung erfolgen, die auf der Grundlage der handels- bzw. steuerrechtlichen Buchführung die Einkünfte isoliert, die Kapital- und Mieterträge im Sinne der Abgabe sind (siehe 2.1. bis 2.3.). Dies ist mit einem **zusätzlichen Berechnungs- und Erklärungsaufwand** für die Steuerpflichtigen sowie mit einem zusätzlichen Verwaltungsaufwand für die Finanzverwaltung verbunden. Denn die Höhe der Abgabe lässt sich in diesen Fällen nicht einfach anhand der Steuerbescheide berechnen.

Aber auch bei natürlichen Personen mit Überschusseinkünften (siehe 2.1.) ergibt sich ein zusätzlicher Aufwand. Während die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einer separaten Erklärungspflicht unterliegen und im Einkommensteuerbescheid ausgewiesen sind, gilt dies nicht für die Kapitaleinkünfte. Denn private Kapitaleinkünfte unterliegen grundsätzlich der **Abgeltungssteuer** und sind daher nicht erklärungsspflichtig (zur Abgeltung siehe § 43 Abs. 5 EStG). Stattdessen wird die Einkommensteuer als Quellensteuer in Höhe von 25 % (Kapitalertragsteuer) grundsätzlich von den Schuldnern der Kapitalerträge bzw. den Banken von den Bruttoeinnahmen einbehalten und an den Fiskus abgeführt (§§ 43 ff. EStG). Solche Kapitalerträge sind nicht im Steuerbescheid enthalten. Hiervon gibt es zwar zahlreiche Ausnahmen (siehe etwa § 32d Abs. 2 EStG), zum Beispiel wenn der Steuerpflichtige den Freibetrag (Sparer-Freibetrag) nicht ausgeschöpft hat oder eine Günstigerprüfung (bei niedrigem persönlichem Steuersatz) vornehmen lassen will. Im Ergebnis werden Kapitaleinkünfte nicht vollständig im steuerlichen Veranlagungsverfahren erfasst. Um die Abgabe vollständig durchzusetzen, müssen also – ähnlich wie bei der Kirchensteuer – die Kapitalertragsteuerabzugsverpflichteten einbezogen werden. Die Abgabe muss ein zusätzlicher Bestandteil des Kapitalertragsteuerabzugsverfahrens werden.

Weitere Besonderheiten ergeben sich bei den Kapitaleinkünften daraus, dass diese bestimmten steuerlichen **Teilfreistellungen** unterliegen. Dies gilt insbesondere für Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften, die bei natürlichen Personen, soweit nicht die Abgeltungssteuer greift, grundsätzlich zu 40 % (unabhängig von der Beteiligungshöhe, siehe § 3 Nr. 40 EStG) und bei Kapitalgesellschaften sogar zu 95 % steuerfrei bleiben (bei einer Mindestbeteiligungshöhe von 10 %, siehe § 8b KStG). Diese Teilfreistellung berücksichtigt die steuerliche Vorbelastung der Gewinne auf der Ebene der ausschüttenden Kapitalgesellschaft mit Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer und vermeidet steuerliche Kaskadeneffekte. Im Hinblick auf diese Teilfreistellungen

---

6 *Schreiber/Kahle, StuW 2025, 42, 48.*

7 Die Spreizung bewirkt eine partiell nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, siehe dazu Wissenschaftliche Dienste, Ausarbeitung „Konsumorientierte Ertragsbesteuerung von Unternehmen und Privatpersonen (Teil 1), Tendenzen, Methoden, Modelle und verfassungsrechtliche Rechtfertigung“ vom 4.9.2025, [WD 4 - 3000 - 026/25](#).

(ähnliches gilt für Veräußerungsgewinne) bleibt festzulegen, inwieweit die Bemessungsgrundlage der Abgabe den Teilfreistellungen folgt.

Auf weitere Besonderheiten der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen wird hier nicht eingegangen. Ausgeblendet bleibt für Zwecke dieser Ausarbeitung auch die Behandlung der in Deutschland nicht unbeschränkt Steuerpflichtigen mit **Ansässigkeit im Ausland** (siehe 2.). Deren Mieteinkünfte aus inländischen Grundvermögen und ein gewisser Teil der inländischen Kapitaleinkünfte (zum Beispiel Dividenden, nicht aber Zinsen) unterliegen der Einkommensteuer im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht (§ 49 EStG). Auch hierzu muss sich die geplante Abgabe verhalten. Ähnliches gilt für nicht in Deutschland ansässige Kapitalgesellschaften, die in Deutschland entsprechende inländische Einkünfte erzielen.

#### 4. Rechtsnatur der Abgabe

Um die Gesetzgebungs-, Ertrags- und Verwaltungskompetenzen für Abgaben zu bestimmen, sind Abgaben zunächst zu klassifizieren. Liegt eine Steuer im verfassungsrechtlichen Sinne vor, bestimmt sich die Gesetzgebungskompetenz nach Art. 105 GG, die Ertragskompetenz nach Art. 106 GG und die Verwaltungskompetenz nach Art. 108 GG. Auch wenn die Finanzverfassung diese Kompetenzen im Wesentlichen nur für Zölle und Steuern regelt, ist die Erhebung nichtsteuerlicher Abgaben verschiedener Art dadurch nicht ausgeschlossen; das Grundgesetz enthält **keinen abschließenden Kanon zulässiger Abgabetypen**.<sup>8</sup> Für nichtsteuerliche Abgaben richtet sich die Gesetzgebungskompetenz nach den Art. 70 ff. GG. Aus der **Begrenzungs- und Schutzfunktion der bundesstaatlichen Finanzverfassung** ergeben sich aber Grenzen für solche Abgaben (siehe 4.3.). Die Einordnung einer Abgabe richtet sich nicht nach der Bezeichnung durch den Gesetzgeber, sondern nach ihrem materiellen Gehalt.<sup>9</sup>

##### 4.1. Abgaben zur Deckung eines öffentlichen Finanzbedarfs

Abgaben sind als Geldleistungspflichten eine Form öffentlicher Lasten; sie dienen in der Regel der Deckung des **öffentlichen Finanzbedarfs**. Zu den Abgaben zählen Steuern, Gebühren, Beiträge, sogenannte Sonderabgaben (dazu nachfolgend 4.3.), Sozialversicherungsbeiträge und weitere, „atypische“ Abgaben.<sup>10</sup> Das Aufkommen aus der Abgabe soll den Finanzbedarf der gesetzlichen Rentenversicherung decken. Dennoch handelt es sich nicht um einen Sozialversicherungsbeitrag. Denn diesem steht als Gegenleistung der Anspruch auf Versicherungsschutz gegenüber, also auf die Gewährung von Leistungen für den Fall, dass das versicherte Risiko eintritt; an diesen Zweck sind Sozialversicherungsbeiträge streng gebunden, und die Finanzmasse der Sozialversicherungsträger ist deshalb von den allgemeinen Staatsfinanzen zu trennen.<sup>11</sup> Der

---

8 BVerfG, Urteil vom 19.3.2003, 2 BvL 9/98 u.a., NVwZ 2003, 715, 716; BVerfG, Beschluss vom 7.11.1995, 2 BvR 413/88 u.a., NVwZ 1996, 469, 470; siehe auch BVerfG, Urteil vom 18.7.2018, 1 BvR 1675/16 u.a., Rn. 54.

9 BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017, 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249, Rn. 103.

10 Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 3 AO (Stand: Oktober 2023) Rn. 40, 45 f. (kein Numerus clausus der Abgabenarten).

11 Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 3 AO (Stand: Oktober 2023) Rn. 313 (strenge Zweckbindung).

Zahlungspflicht der Abgabe steht hier keine – auch im weitesten Sinne verstandene – Gegenleistung gegenüber.

#### 4.2. Einordnung als Steuer (Zwecksteuer)

Nach der Definition in § 3 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) sind Steuern einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein. Diese einfach-rechtliche Definition stimmt mit dem verfassungsrechtlichen Steuerbegriff überein.<sup>12</sup> Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) definiert Steuern als öffentliche Abgaben, die als Gemeinlast **ohne individuelle Gegenleistung („voraussetzungslos“)** zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs eines öffentlichen Gemeinwesens erhoben werden.<sup>13</sup> Steuern dienen damit der Verwirklichung des Gemeinlastprinzips, wonach Staatsleistungen durch allgemein auferlegte Geldleistungspflichten finanziert werden, ohne dass eine bestimmte Staatsleistung einem bestimmten Nutznießer zugeordnet werden müsste.<sup>14</sup>

Die Abgabe erfüllt alle Merkmale des Steuerbegriffs. Sie dient ausschließlich der Einnahmeerzielung. Eine Gegenleistung ist nicht erkennbar (siehe 4.1.). Zwar soll ihr Aufkommen ausschließlich für die gesetzliche Rentenversicherung verwendet werden und somit einer strengen Zweckbindung unterliegen. Die gesetzliche Zweckbindung steht dem Steuercharakter einer Abgabe jedoch nicht entgegen.<sup>15</sup> Auch eine **Zwecksteuer ist eine Steuer**.<sup>16</sup> Denn wie Steuern werden auch Zwecksteuern ohne Gegenleistung voraussetzungslos erhoben. Ein Zusammenhang zwischen dem Kreis der Abgabepflichtigen und den Personen, die einen wirtschaftlichen Vorteil aus dem mit der Zwecksteuer finanzierten öffentlichen Vorhaben ziehen, besteht bei Zwecksteuern nicht.<sup>17</sup> Dies gilt auch für die Abgabe. Die Zweckbindung ändert daher nichts am Steuercharakter der Abgabe (zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit von Zwecksteuern siehe 7.).

#### 4.3. Abgrenzung zur Sonderabgabe

Bei der Abgabe handelt es sich nicht um eine sogenannte Sonderabgabe im rechtlichen Sinne. Wegen der Begrenzungs- und Schutzfunktion der bundesstaatlichen Finanzverfassung bedürfen nichtsteuerliche Abgaben nach der Rechtsprechung des BVerfG einer über den Zweck der Einnahmeerzielung hinausgehenden besonderen sachlichen Rechtfertigung; als sachliche Gründe sind neben dem Zweck der Kostendeckung auch Zwecke des Vorteilsausgleichs, der

---

12 *Tappe/Wernsmann*, Öffentliches Finanzrecht, 3. Aufl. 2023, Rn. 214.

13 BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017, 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249, Rn. 100; BVerfG, Urteil vom 18.7.2018, 1 BvR 1675/16 u.a., Rn. 53.

14 *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 3 AO (Stand: Oktober 2023) Rn. 153.

15 Vgl. BVerfG, Beschluss vom 6.12.1983, 2 BvR 1275/79, NJW 1984, 785.

16 *Tappe/Wernsmann*, Öffentliches Finanzrecht, 3. Aufl. 2023, Rn. 224.

17 BVerfG, Urteil vom 18.7.2018, 1 BvR 1675/16, Rn. 53.

Verhaltenslenkung sowie soziale Zwecke anerkannt.<sup>18</sup> Aus der Kasuistik verfassungsgerichtlicher Entscheidungen lassen sich Sonderabgaben als Ausgleichs-, Lenkungs-, fördernde und umweltschutzpolitisch veranlasste Verursacher- oder Veranlasserabgaben systematisieren.<sup>19</sup> Nichtsteuerliche Abgaben müssen sich ihrer Art nach **von einer Steuer**, die voraussetzungslos geschuldet wird, **deutlich unterscheiden**; weiter müssen sie der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen Rechnung tragen und den Verfassungsgrundsatz der Vollständigkeit des Haushaltsplans beachten, wonach das gesamte staatliche Finanzvolumen der Budgetplanung und -entscheidung von Parlament und Regierung zu unterstellen ist.<sup>20</sup>

#### 4.3.1. Begriff der Sonderabgabe im engeren Sinne (mit Finanzierungsfunktion)

Sonderabgaben sind zwar wie Steuern hoheitlich auferlegte Geldleistungspflichten, die unabhängig von einer Gegenleistung erhoben werden. Die Sonderabgabe unterscheidet sich von der Steuer dadurch, dass sie die Abgabenschuldner über die allgemeine Steuerpflicht hinaus mit Abgaben belastet, ihre Kompetenzgrundlage in einer Sachgesetzgebungszuständigkeit sucht und das Abgabeaufkommen einem Sonderfonds zur Finanzierung besonderer Aufgaben vorbehalten ist.<sup>21</sup> Im Hinblick auf die fehlende Gegenleistung und die Zweckbindung hat die Abgabe daher auch gewisse Gemeinsamkeiten mit einer Sonderabgabe. Kennzeichen der Sonderabgabe ist jedoch, dass sie – vom allgemeinen Haushalt separiert – **zweckgebunden und gruppennützig** verwendet wird.<sup>22</sup> Sie beruht auf einem besonderen Belastungsgrund, der die Gruppe der Abgabepflichtigen als solche trifft und sich in einer **Finanzierungsverantwortung für ein bestimmtes Staatshandeln** niederschlägt.<sup>23</sup> Verknüpft der Gesetzgeber eine Abgabepflicht (dem Grunde und der Höhe nach) mit dem Anfall bestimmter Kosten für die Erledigung einer speziellen Aufgabe, so nimmt er eine besondere Finanzierungsverantwortung der Gruppe der Abgabepflichtigen in Anspruch; dies lässt sich nur als Auferlegung einer nichtsteuerlichen Abgabe rechtfertigen.<sup>24</sup> Gegen die Einordnung als Sonderabgabe kann sprechen, wenn das Aufkommen nicht in einem Sonderfonds erfasst wird, die Abgabe dauerhaft erhoben werden soll und kein bestimmter Finanzbedarf für die finanzierten Aufgaben festgelegt wird.<sup>25</sup>

---

18 BVerfG, Beschluss vom 5.3.2018, 1 BvR 2864/13, NVwZ 2018, 972 Rn. 30 unter Hinweis auf seine ständige Rechtsprechung.

19 Siehe *P. Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, 3. Aufl. 2007, § 119 Rn. 90, 93, 96, 99.

20 BVerfG, Urteil vom 19.3.2003, 2 BvL 9/98 u.a., NVwZ 2003, 715, 716; BVerfG, Beschluss vom 7.11.1995, 2 BvR 413/88 u.a., NVwZ 1996, 469, 471.

21 BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017, 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249, Rn. 102.

22 Vgl. *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz, Stand: 108. EL Oktober 2025, Art. 105 Rn. 90.

23 *Thiemann*, AöR 138 (2013), 60, 75 mit Hinweis auf die äußere Ähnlichkeit zu Zwecksteuern.

24 So BVerfG, Beschluss vom 17.7.2003, 2 BvL 1/99 u.a., BVerfGE 108, 186, 212 (Altenpflegeumlage).

25 Vgl. zu diesen Indizien auch *Thiemann*, AöR 138 (2013), 60, 78 f.

#### 4.3.2. Hier: Abgabe ist keine Sonderabgabe im abgabenrechtlichen Sinne

Zweck der vorgeschlagenen Abgabe ist die allgemeine Generierung von Finanzmitteln für die gesetzliche Rentenversicherung, ohne dass darüber hinaus eine besondere Verwendung für bestimmte Sachzwecke vorgesehen ist. Die Abgabe soll letztlich einen Teil des jährlichen Bundeszuschusses ersetzen. Sie hat eine reine Finanzierungsfunktion. Die folgenden Aspekte sprechen vor diesem Hintergrund für die Einordnung als Steuer:

- Die Bemessungsgrundlage der Abgabe knüpft ausschließlich an bestimmte Einkunftsarten der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer an.
- Die Abgabe greift auf den gleichen Zuwachs an persönlicher Leistungsfähigkeit zu wie die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer. Damit kommt es zu einer Doppelbelastung derselben Einkünftequellen.
- Für die Abgabe ist ein Freibetrag vorgesehen; sie nimmt also wie die Einkommensteuer (Grundfreibetrag) Rücksicht auf weniger Leistungsfähige.
- Die Erhebungsform der Abgabe (Veranlagung bzw. Quellenabzug) folgt der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer.
- Die Verwaltung der Abgabe dürfte durch die Finanzämter erfolgen.
- Es kann kein Finanzbedarf bestimmt werden, der sich aus einer spezifischen Sachaufgabe ergibt. Für den Zweck der Finanzierung der gesetzlichen Rentenversicherung kann lediglich eine politisch zu bestimmende Größenordnung festgelegt werden. Das Aufkommen würde daher der allgemeinen Finanzierung renten- bzw. sozialpolitischer Finanzbedarfe dienen. Ein spezifischer Zusammenhang zwischen der Höhe des Aufkommens und dem benötigten Finanzbedarf für eine konkrete Sachaufgabe dürfte nicht herstellbar sein. Auch ein aufgabenbezogener zeitlicher Rahmen für die Abgabe ist nicht abgrenzbar.
- Das Aufkommen der Abgabe wird nicht gruppennützig im Sinne der Abgabepflichtigen verwendet. Die renten- und sozialpolitischen Zwecke liegen vielmehr im allgemeinen öffentlichen Interesse.

Die Abgabe ist daher keine Sonderabgabe, sondern eine Steuer. Aus den hier genannten Gründen dürfte zugleich<sup>26</sup> folgen, dass die Abgabe die nach der Rechtsprechung des BVerfG an die **Verfassungsmäßigkeit einer Sonderabgabe** mit Finanzierungszweck gestellten Anforderungen nicht erfüllen würde.<sup>27</sup> Die vom BVerfG aus der Begrenzungs- und Schutzfunktion der Finanzverfassung

---

26 Zum Problem der Vermengung von Begriffsmerkmalen und Rechtfertigungsvoraussetzungen der Sonderabgaben siehe *Thiemann*, AöR 138 (2013), 60, 74 ff.

27 Eine Sonderabgabe, die die genannten Anforderungen nicht erfüllt, ist wegen Verstoßes gegen das Steuerstaatsprinzip verfassungswidrig, *Tappe/Wernsmann*, Öffentliches Finanzrecht, 3. Aufl. 2023, Rn. 314 (und nicht nur, weil die Abgabe von der Sachkompetenznorm nicht gedeckt ist). Dies gilt für die Einführung durch Bund und Länder gleichermaßen, *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 467 f.

abgeleiteten Bedingungen für Sonderabgaben<sup>28</sup> sind mehrfach nicht eingehalten. Denn die Abgabe belastet keine homogene Gruppe, die durch eine vorgegebene Interessenlage oder durch besondere Gemeinsamkeiten von der Allgemeinheit und anderen Gruppen klar abgrenzbar ist. Der Kreis der Abgabepflichtigen ist sehr weit. Die Abgabepflichtigen trifft auch keine besondere Finanzierungsverantwortung für die zu finanzierende Aufgabe (Gruppenverantwortung und evident größere Sachnähe). Das benannte sozialpolitische Anliegen dürfte vielmehr in der (Finanzierungs-)Verantwortung der Allgemeinheit der Steuerzahler liegen. Das Aufkommen würde nicht gruppennützig für eigene Angelegenheiten der Abgabeschuldner verwendet, sondern fremdnützig.

## 5. Verfassungsrechtliche Fragestellungen (Überblick)

Auftragsgemäß werden im Folgenden verfassungsrechtliche Fragen beleuchtet, die sich im Anschluss an die Klärung der Rechtsnatur der Abgabe auf Miet- und Kapitalerträge stellen. Verfassungsrechtliche Vorgaben ergeben sich zum einen aus der Finanzverfassung im Hinblick auf die Gesetzgebungs- und Ertragskompetenz des Bundes (dazu nachfolgend 6.). Anschließend werden die Zulässigkeit der Zweckbindung (dazu nachfolgend 7.) und die Vereinbarkeit mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG (dazu nachfolgend 8.) sowie mit Freiheitsgrundrechten geprüft (dazu nachfolgend 9.).

## 6. Gesetzgebungs- und Ertragskompetenz des Bundes

Im Folgenden wird untersucht, ob die Abgabe als Steuer (dazu 4.) auf die Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Art. 105 i.V.m. Art. 106 GG gestützt werden kann. Das ist nur der Fall, wenn die Abgabe einem dort bereits genannten Kompetenztitel zugeordnet werden kann.

### 6.1. Kein freies Steuererfindungsrecht

Die Gesetzgebungskompetenz für Steuern richtet sich nach Art. 105 GG. Nach Art. 105 Abs. 2 GG hat der Bund die konkurrierende Gesetzgebung über die übrigen Steuern (neben der Grundsteuer), wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG vorliegen. Übrige Steuern in diesem Sinne sind nur die in Art. 106 GG genannten Steuern bzw. Steuerarten. Über andere dort nicht ausdrücklich genannte Steuern oder Steuerarten haben weder Bund noch Länder die Gesetzgebungskompetenz; denn dem einfachen Gesetzgeber kommt **kein freies Steuererfindungsrecht** zur Einführung anderer Steuern zu (Sperrwirkung der Finanzverfassung).<sup>29</sup>

Allerdings sind die in Art. 105 GG und Art. 106 GG genannten Steuern und Steuerarten **Typusbe-**  
**griffe** und nicht in einem engen technischen Sinne zu verstehen. Neue Steuern sind daher daraufhin abzugleichen, ob sie dem Typus einer dort genannten Steuer entsprechen. Das BVerfG

---

28 Siehe dazu *Kube* in: BeckOK Grundgesetz, 64. Ed. 15.11.2025, Art. 105 Rn. 17 ff.; *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Auflage 2024, Rn. 2.25 ff.; *Tappe/Wernsmann*, Öffentliches Finanzrecht, 3. Auflage 2023, Rn. 309 f. Im Schrifttum wird aber darauf hingewiesen, dass die Ergebnisse dieser Kasuistik „nicht immer widerspruchsfrei und willkürfrei“ sind, so *Seer*, a.a.O. Rn. 2.26.

29 BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017, 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249, Rn. 69 ff., 94 ff. Zum Streit darum siehe *Tappe/Wernsmann*, Öffentliches Finanzrecht, 3. Aufl. 2023, Rn. 251 ff.

betont, dass der Gesetzgeber im Rahmen dieser durch Art. 105 GG und Art. 106 GG vorgegebenen Typusbegriffe über eine weitgehende Gestaltungsfreiheit verfügt, so dass es dem Gesetzgeber offensteht, **neue Steuern zu „erfinden“** und bestehende Steuergesetze auch grundlegend zu verändern.<sup>30</sup> Im Hinblick auf die Abgabe ist daher entscheidend, ob sie einem der in Art. 106 GG genannten Steuertypen zugeordnet werden kann. Die Zuordnung zu einem Kompetenztitel des Art. 106 GG bestimmt sich nach den **wesensprägenden Strukturmerkmalen der Steuer**, also Subjekt (Schuldner) und Objekt (Gegenstand), Maßstab der Bemessung und Art der Erhebung; entscheidend ist, ob zwei Steuern materiell dieselbe Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit abschöpfen.<sup>31</sup>

## 6.2. Einkommensteuer / Körperschaftsteuer

Die Einkommensteuer erfasst als Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit die Einkommenserzielung, Steuergegenstand ist der Bezug von Einkommen, Maßgröße für die Steuer ist das zu versteuernde Einkommen.<sup>32</sup> Die Einkommensteuer belastet den Vermögenszuwachs, den natürliche Personen durch erfolgreiches Wirtschaften am Markt einschließlich Veräußerungsvorgängen erzielen.<sup>33</sup> Die Körperschaftsteuer betrifft das ebenso verstandene Einkommen der juristischen Personen.<sup>34</sup>

Die Abgabe weist die Züge einer zusätzlichen Einkommen- und Körperschaftsteuer nur für bestimmte Einkünfte (passive Tätigkeiten im Bereich der Vermögensverwaltung) auf. Dem Bund bleibt unbenommen, auf der Grundlage seiner bereits ausgeübten Kompetenz zum Erlass eines Einkommensteuergesetzes und eines Körperschaftsteuergesetzes (Art. 105 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Art. 106 Abs. 3 GG) diese zu ändern oder zu ergänzen und diese Steuern entsprechend zu erhöhen. Bei der Abgabe handelt es sich um eine **Ausgestaltung der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer**. Das Aufkommen daraus steht dem Bund und den Ländern gemeinsam zu (Art. 106 Abs. 3 Satz 1 GG, Gemeinschaftsteuern). Die Verwaltungskompetenz liegt bei den Landesfinanzbehörden (Art. 108 Abs. 2 Satz 1 GG).

## 6.3. Ergänzungsabgabe

Alternativ dazu kann der Bund durch Gesetz eine Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer erheben; das Aufkommen aus dieser Ergänzungsabgabe steht allein dem Bund zu (Art. 105 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG). Das Gesetz zur Einführung der Ergänzungsabgabe ist ein Einspruchs- und kein Zustimmungsgesetz (vgl. Art. 105 Abs. 3 GG).

---

30 BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017, 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249, Rn. 64, 68; *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz, 108. EL August 2025, Art. 106 Rn. 80 f.; *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 2.5 f.

31 BVerfG, Beschluss vom 6.12.1983, 2 BvR 1275/79, NJW 1984, 785, 787; *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz, 108. EL August 2025, Art. 106 Rn. 82, Art. 105 Rn. 151.

32 BVerfG, Beschluss vom 6.12.1983, 2 BvR 1275/79, NJW 1984, 785, 787.

33 *Kube*, in: BeckOK GG, 64. Ed. 15.11.2025, Art. 106 Rn. 17.

34 *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, 108. EL August 2025, Art. 106 Rn. 140.

### 6.3.1. Voraussetzungen der Ergänzungsabgabe

In der in Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG ausdrücklich erwähnten **Ergänzungsfunktion** kommt zum Ausdruck, dass die Ergänzungsabgabe in einer gewissen Akzessorietät zu der auf Dauer angelegten Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer steht.<sup>35</sup> Das BVerfG verlangt daher, dass sich die Ergänzungsabgabe in einem angemessenen Verhältnis zur Einkommen- und Körperschaftsteuer hält, um diese auch den Ländern zustehenden Gemeinschaftsteuern nicht auszuhöhlen (sog. **Aushöhlungsverbot**).<sup>36</sup> Aus den vom BVerfG formulierten Anforderungen wird gefolgert, dass die Ergänzungsabgabe einen „kleinen Prozentsatz“ zur Einkommen- und Körperschaftsteuer nicht überschreiten darf.<sup>37</sup>

Weitere Vorgaben für die Erhebung und Ausgestaltung der Ergänzungsabgabe enthält zwar der Wortlaut des GG nicht. Das BVerfG leitet jedoch die Grenzen der Ergänzungsabgabe aus ihrem Charakter, ihrer Funktion innerhalb der bundesstaatlichen Finanzverfassungsordnung und aus der finanzverfassungsrechtlichen Systematik ab.<sup>38</sup> Die Anforderungen an ihre Ausgestaltung ergeben sich aus ihrer Zielsetzung, die notwendige finanzielle Flexibilität des Bundes bedarfsorientiert sicherzustellen.<sup>39</sup> Als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal einer Ergänzungsabgabe setzt das BVerfG daher einen über den allgemeinen Finanzbedarf hinausgehenden, **„aufgabenbezogenen Mehrbedarf“** des Bundes voraus.<sup>40</sup> Dieser liege demnach vor, wenn nach Einschätzung des Bundesgesetzgebers ein finanzieller Mehrbedarf durch die Erfüllung einer vom Bund ausgeführten bestimmten Aufgabe voraussichtlich entstehen werde und zu dessen Deckung die Erhebung der Ergänzungsabgabe notwendig erscheine. Solche Aufgaben des Bundes könnten sowohl zeitlich und inhaltlich begrenzte Vorhaben als auch umfangreiche Projekte und Reformen sein, wie zum Beispiel der Ausbau des Bildungswesens oder der Bundeswehr.<sup>41</sup> Mit dem erhöhten

---

35 So BVerfG, Urteil vom 26.3.2025, 2 BvR 1505/20, NJW 2025, 1713, Rn. 80.

36 Vgl. BVerfG, Urteil vom 26.3.2025, 2 BvR 1505/20, NJW 2025, 1713, Rn. 83; Beschluss vom 9.2.1972, 1 BvL 16/69, NJW 1972, 757. Eine Aushöhlung ist nur bei einer sehr deutlichen Verschiebung des bundesstaatlichen Verteilungsgefüges anzunehmen, *Kube*, DStR 2017, 1792, 1796 f.

37 Siehe *Kube*, StuW 2022, 3; *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz, 108. EL August 2025, Art. 106 Rn. 117 („wenige Prozentpunkte“). Für zulässig gehalten werden jedenfalls 5,5 % (*Heintzen*, in: von Münch/Kunig, Grundgesetz-Kommentar, 8. Aufl. 2025, Art. 106 Rn. 21), 7,5 % (*Bartone*, Gedanken zur Verfassungsmäßigkeit von Ergänzungsabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG, in: Jochum u.a. (Hrsg.), Festschrift für Rudolf Wendt, 2015, S. 739, 744) und maximal 10 % als Zuschlagsteuer und 5 % bei direkter Erhebung vom Einkommen (*Frank*, Verfassungsmäßigkeit und Zukunft des Solidaritätszuschlags, 2019, zugl. Siegen, Univ., Diss. 2019, S. 49).

38 Vgl. BVerfG, Urteil vom 26.3.2025, 2 BvR 1505/20, NJW 2025, 1713, Rn. 81.

39 Vgl. BVerfG, Urteil vom 26.3.2025, 2 BvR 1505/20, NJW 2025, 1713, Rn. 111.

40 BVerfG, Urteil vom 26.3.2025, 2 BvR 1505/20, NJW 2025, 1713, Rn. 100.

41 BVerfG, Urteil vom 26.3.2025, 2 BvR 1505/20, NJW 2025, 1713, Rn. 117.

---

Finanzbedarf aufgrund der Corona-Pandemie könnte sich ein solcher Finanzbedarf begründen lassen, wohl auch mit den Belastungen infolge des Ukraine-Krieges.<sup>42</sup>

In **zeitlicher Hinsicht** darf die Ergänzungsabgabe nicht mehr erhoben werden, bzw. ist der Bundesgesetzgeber zur Anpassung verpflichtet, wenn der ihr zugrundeliegende finanzielle Mehrbedarf evident nicht mehr besteht.<sup>43</sup> Ein evidenter Wegfall ist weitgehend von der Einschätzung des Bundesgesetzgebers nach Betrachtung und Bewertung der tatsächlichen Verhältnisse abhängig; wenn sich diese später so erheblich verändern, dass der ursprünglich angenommene finanzielle Mehrbedarf des Bundes eindeutig entfallen ist, wird der Typusbegriff des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG nicht mehr erfüllt.<sup>44</sup> Den Bundesgesetzgeber trifft deshalb bei einer länger andauernden Erhebung einer Ergänzungsabgabe eine Beobachtungsobliegenheit hinsichtlich der ursprünglich angenommenen Entwicklung des finanziellen Bedarfs.<sup>45</sup>

Laut BVerfG kann die Ergänzungsabgabe unter Beachtung des Aushöhlungsverbots bei nicht evident feststellbarem Wegfall des finanziellen Mehrbedarfs auch in einer „finanzverfassungsrechtlichen Normallage“ erhoben werden, und damit **nicht nur während einer Notlage** oder bei kurzfristiger Bedarfsspitze.<sup>46</sup> Zudem ist die Ergänzungsabgabe **nicht** als gegenüber anderen Steuern im Sinne des Art. 106 GG **subsidiäres** Finanzierungsinstrument anzusehen.<sup>47</sup> Auch ist es von Verfassung wegen nicht geboten, eine Ergänzungsabgabe von vornherein zu befristen.<sup>48</sup>

### 6.3.2. Ausgestaltung der Ergänzungsabgabe

Welchen Gestaltungsspielraum der Bundesgesetzgeber im Übrigen bei der Ausgestaltung der Ergänzungsabgabe hat, ist kontrovers diskutiert worden.<sup>49</sup> Nach einer Auffassung soll der Ergänzungscharakter nicht zu Restriktionen bei der Ausgestaltung der Ergänzungsabgabe führen, sondern dem Gesetzgeber wie bei anderen Steuern auch hinsichtlich der Auswahl des Steuergegenstands und des Steuersatzes ein weiter Spielraum zukommen.<sup>50</sup> Als eigenständige Abgabe müsse die Ergänzungsabgabe nicht auf die Ausgestaltung der Einkommen- und Körperschaftsteuer

---

42 Vgl. *Seer*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 25. Aufl. 2024, Rn. 2.6; *Hey*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 25. Aufl. 2024, Rn. 7.35.

43 BVerfG, Urteil vom 26.3.2025, 2 BvR 1505/20, NJW 2025, 1713, Rn. 118.

44 BVerfG, Urteil vom 26.3.2025, 2 BvR 1505/20, NJW 2025, 1713, Rn. 76.

45 Vgl. BVerfG, Urteil vom 26.3.2025, 2 BvR 1505/20, NJW 2025, 1713, Rn. 77.

46 BVerfG, Urteil vom 26.3.2025, 2 BvR 1505/20, NJW 2025, 1713, Rn. 120.

47 BVerfG, Urteil vom 26.3.2025, 2 BvR 1505/20, NJW 2025, 1713, Rn. 84; a.A. *Kube*, DStR 2017, 1792, 1797 f.; *Schwarz*, in: *Huber/Voßkuhle, Grundgesetz*, 8. Aufl. 2024, Art. 106 Rn. 49.

48 BVerfG, Urteil vom 26.3.2025, 2 BvR 1505/20, NJW 2025, 1713, Rn. 97.

49 Für einen eher weiten Spielraum *Tappe*, NVwZ 2020, 517, 520; *Frank*, *Verfassungsmäßigkeit und Zukunft des Solidaritätszuschlags*, 2019, zugl. *Siegen, Univ., Diss.* 2019, S. 35 ff.

50 *Tappe*, NVwZ 2020, 517, 520; *Tappe*, *StuW* 2022, 6, 9.

abgestimmt sein, um etwa Lücken zu vermeiden oder eine mehrfache Besteuerung zu verhindern.<sup>51</sup> Nach anderer Auffassung wird eine nicht streng akzessorisch (proportional) an die Höhe der Einkommensteuerschuld anknüpfende Ausgestaltung der Ergänzungsabgabe durch den Bund (ohne notwendige Zustimmung des Bundesrates) und damit eigene politische Gestaltung des Tarifverlaufs (bezogen auf die Gesamtsteuerbelastung) als Umgehung des Art. 105 Abs. 3 GG angesehen, insbesondere weil die Tarifbestimmung die „zentrale politische Stellschraube für die Verteilung der Steuerlasten“ sei.<sup>52</sup>

Eine solche strenge Anknüpfung bzw. tatbestandliche Akzessorietät verlangen die verfassungsrechtlichen Vorgaben an Ergänzungsabgaben indes nicht. So betont das BVerfG in der jüngsten Entscheidung zum Solidaritätszuschlag, die Ergänzungsabgabe stehe in einer „gewissen Akzessorietät“ zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, „ähnele“ in der Struktur diesen Steuern und baue auf ihrer Systematik auf, sei daran „angelehnt“.<sup>53</sup> Das BVerfG hat schließlich den Solidaritätszuschlag in der aktuellen Fassung als verfassungsgemäß beurteilt, obwohl dieser durch die Einführung einer Freigrenze seit 2021 nur einen Teil der Einkommensteuerpflichtigen belastet. Mithin hat der Gesetzgeber einen gewissen Spielraum, die Ergänzungsabgabe auch unter Abweichung von den Tatbeständen der Einkommen- und Körperschaftsteuer und nicht nur als proportionalen Zuschlag auszugestalten. Dies wird durch die vom BVerfG vorgenommene historische Auslegung gestützt; danach handele es sich bei der Ergänzungsabgabe um eine selbständige, gesondert von der Einkommen- und Körperschaftsteuer zu erhebende Abgabe und nicht um einen bloßen Bundeszuschlag zu diesen Steuern.<sup>54</sup> Der Spielraum des Gesetzgebers lässt also eine Ergänzungsabgabe, die sich nur auf bestimmte Einkünfte bezieht, grundsätzlich zu.

Nur unter Beachtung dieser Voraussetzungen kann eine Ergänzungsabgabe auf die Kompetenzgrundlage des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG gestützt werden. Darüber hinaus würde sich die Frage nach dem Verhältnis einer zweiten Ergänzungsabgabe zum bestehenden Solidaritätszuschlag stellen. Es ist allerdings nicht von vornherein ausgeschlossen, dass auch zwei Ergänzungsabgaben zeitlich parallel erhoben werden können.<sup>55</sup> Das BVerfG musste darüber nicht entscheiden. Im Übrigen muss die Ergänzungsabgabe mit den weiteren Verfassungsbestimmungen vereinbar sein, insbesondere mit den Grundrechten aus Art. 14 Abs. 1 GG (Eigentumsgarantie) und Art. 3 Abs. 1 GG (allgemeiner Gleichheitssatz).<sup>56</sup>

---

51 *Tappe*, NVwZ 2020, 517, 520.

52 Restriktiver daher *Wernsmann*, NJW 2018, 916, 918 und ZG 2020, 181, 189; *Kube*, StuW 2022, 3.

53 BVerfG, Urteil vom 26.3.2025, 2 BvR 1505/20, NJW 2025, 1713, Rn. 80; so auch bereits BVerfG, Beschluss vom 9.2.1972, 1 BvL 16/69, NJW 1972, 757.

54 Siehe BVerfG, Urteil vom 26.3.2025, 2 BvR 1505/20, NJW 2025, 1713, Rn. 79, 91.

55 Vgl. dazu Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Sachstand „Zulässigkeit einer Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer zur Finanzierung der gesetzlichen Krankenversicherung“, [WD 4 - 3000 - 135/20 vom 4.12.2020](#), S. 13.

56 Das BVerfG hat den Solidaritätszuschlag an diesen Grundrechten gemessen, siehe BVerfG, Urteil vom 26.3.2025, 2 BvR 1505/20, NJW 2025, 1713, Rn. 62 ff.

#### 6.4. Fazit zur Finanzverfassung

Als zusätzliche Belastung bestimmter Einkünfte kann die Abgabe grundsätzlich sowohl als Modifikation der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer als auch als Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer eingeführt werden. Als Modifikation der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer ist die Gesetzgebungskompetenz des Bundes ohne Weiteres gegeben (Art. 105 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Art. 106 Abs. 3 GG). Allerdings fließt die Hälfte des Aufkommens zwingend an die Länder, so dass der Finanzierungszweck nur eingeschränkt erreicht wird. Bei einer Ausgestaltung als Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer fließt das gesamte Aufkommen wie gewünscht an den Bund. Aus finanzverfassungsrechtlicher Sicht sind allerdings zusätzliche Anforderungen in Gestalt des aufgabenbezogenen Mehrbedarfs an die Erhebung einer solchen Ergänzungsabgabe durch den Bund zu stellen.

#### 7. Zweckbindung des Aufkommens zur Verwendung für die gesetzliche Rentenversicherung

Die Zweckbindung (Einnahmen-Ausgaben-Koppelung) führt zu einer Beschränkung von Einnahmen auf die Verwendung für bestimmte Ausgabezwecke.<sup>57</sup> Zur Einordnung der Zwecksteuer als Steuer siehe bereits oben 4.2. Die Bindung der Einnahmen aus einer Steuer an einen bestimmten Ausgabezweck im Sinne einer rechtlichen Verwendungsbindung (Zwecksteuer) ist **verfassungsrechtlich grundsätzlich zulässig**. Jedenfalls besteht aus verfassungsrechtlicher Sicht ein weiterer Spielraum für den Gesetzgeber, eine einzelne Steuer als Zwecksteuer auszugestalten.<sup>58</sup> Auch die Ergänzungsabgabe kann als Zwecksteuer ausgestaltet werden.<sup>59</sup> Einfachgesetzlich dürfen Einnahmen nach § 7 Satz 2 Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG) bzw. § 8 Satz 2 Bundeshaushaltsordnung (BHO) auf die Verwendung für bestimmte Zwecke beschränkt werden, soweit dies durch Gesetz vorgeschrieben<sup>60</sup> oder im Haushaltsplan zugelassen ist. Das BVerfG hält Zweckbindungen von Einnahmen aus einer Steuer in Einzelfällen grundsätzlich für verfassungsrechtlich unbedenklich.<sup>61</sup> Eine möglicherweise verfassungswidrige Einengung der Dispositionsfreiheit des Haushaltsgesetzgebers könne allenfalls angenommen werden, wenn „Zweckbindungen in unververtretbarem Ausmaß“ stattfänden.<sup>62</sup> Solange sich die Zweckbindung nur auf einen kleinen Teil der staatlichen Einnahmen bezieht, der ganz überwiegende Teil aber ungebunden bleibt,<sup>63</sup> ist die Zweckbindung der Einnahmen aus einer Steuer verfassungsrechtlich nicht problematisch. Selbst die

---

57 Gröpl, in: Gröpl, BHO, 2. Aufl. 2019, § 8 Rn. 11.

58 Siehe dazu BVerfG, Urteil vom 18.7.2018, 1 BvR 1675/16 u.a., NJW 2018, 3223, Rn. 53; Kube, StuW 2022, 3, 5; Waldhoff, StuW 2002, 285, 297; siehe auch Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 2.16.

59 Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz, 108. EL August 2025, Art. 106 Rn. 117.

60 Nr. 1.1 VV-BHO zu § 8 BHO verlangt eine ausdrückliche Regelung im Gesetz; dazu Gröpl, in: Gröpl, BHO, 2. Aufl. 2019, § 8 Rn. 13 f.; zu Beispielen dort Rn. 17.

61 BVerfG, Urteil vom 18.7.2018, 1 BvR 1675/16 u.a., NJW 2018, 3223, Rn. 53.

62 BVerfG, Beschluss vom 7.11.1995, 2 BvR 413/88 u.a., NVwZ 1996, 469 (472); BVerfG, Urteil vom 20.4.2004, 1 BvR 1748/99, 905/00, NVwZ 2004, 846 (848) zur Zweckbindung von Einnahmen aus der Stromsteuer und der damaligen Mineralölsteuer im Rahmen der ab 1999 in Kraft getretenen ökologischen Steuerreform (siehe § 213 Abs. 4 SGB VI).

63 Vgl. auch Waldhoff, StuW 2002, 285, 307.

vollständige Zweckbindung der Einnahmen aus der Abgabe dürfte daher nach den verfassungsrechtlichen Grenzen für Zwecksteuern zulässig sein.

## 8. Vereinbarkeit mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)

Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG ist die Fundamentalnorm staatlicher Verteilungsgerechtigkeit und gebietet die konsequente Gleichbehandlung des wesentlich Gleichen und die Ungleichbehandlung des wesentlich Ungleichen durch Bildung und Anwendung gerechter Vergleichsmaßstäbe.<sup>64</sup> Zu den Vorgaben des allgemeinen Gleichheitssatzes siehe nachfolgend 8.1., zur bereichsspezifischen Konkretisierung im Ertragsteuerrecht nachfolgend 8.2., zur Bestimmung der durch die Abgabe ungleich behandelten Vergleichsgruppen nachfolgend 8.3., zum anwendbaren Prüfungsmaßstab nachfolgend 8.4. und zur möglichen Rechtfertigung der Ungleichbehandlungen nachfolgend 8.5.

### 8.1. Vorgaben des allgemeinen Gleichheitssatzes

Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG folgt das Gebot, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln; dies gilt für ungleiche Belastungen und ungleiche Begünstigungen.<sup>65</sup> Differenzierungen bedürfen der **Rechtfertigung durch Sachgründe**, die dem Ziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung **angemessen** sind. Dabei gilt ein stufenloser, am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierter verfassungsrechtlicher **Prüfungsmaßstab**, dessen Inhalt und Grenzen sich nicht abstrakt, sondern nur nach den jeweils betroffenen Sach- und Regelungsbereichen bestimmen lassen.<sup>66</sup> Der Gleichheitssatz ist also **bereichsspezifisch** anzuwenden (dazu 8.2.).<sup>67</sup>

Je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen ergeben sich dabei unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die von gelockerten, auf das **Willkürverbot** beschränkten Bindungen bis hin zu strengen **Verhältnismäßigkeitserfordernissen** reichen können. Dabei praktiziert das BVerfG einen fließenden Übergang.<sup>68</sup> Der in der Rechtsprechung des BVerfG zu Art. 3 Abs. 1 GG entwickelte stufenlose Prüfungsmaßstab **orientiert sich also am Verhältnismäßigkeitsgrundsatz**, sodass grundsätzlich die Struktur einer strengen Gleichheitsprüfung anzuwenden ist.<sup>69</sup> Im Bereich mittlerer Prüfungsdichte können dagegen je nach Art und Gewicht der Ungleichbehandlung einzelne Prüfungsstufen übersprungen oder zusammengefasst werden.<sup>70</sup> Diese

---

64 So *Desens/Tappe*, Steuerrecht, 28. Auflage 2025, Rn. 171.

65 BVerfG, Urteil vom 26.3.2025, 2 BvR 1505/20, DStR 2025, 761, Rn. 153.

66 BVerfG, Urteil vom 26.3.2025, 2 BvR 1505/20, DStR 2025, 761, Rn. 155; BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvL 11/14 u.a., DStR 2018, 791, Rn. 94; BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 121.

67 *P. Kirchhof*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, 108. EL August 2025, Art. 3 Abs. 1, Rn. 314.

68 *Desens/Tappe*, Steuerrecht, 28. Auflage 2025, Rn. 173.

69 *Eichberger*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff, Festschrift für den Bundesfinanzhof, Köln 2018, S. 501, 507.

70 *Eichberger*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff, Festschrift für den Bundesfinanzhof, Köln 2018, S. 501, 507.

Rechtsprechung zu Art. 3 Abs. 1 GG gilt ohne Sonderdogmatik auch im Steuerrecht.<sup>71</sup> Eine strengere Bindung des Gesetzgebers kann sich nach dieser Rechtsprechung aus den jeweils betroffenen **Freiheitsgrundrechten** ergeben; dies gilt auch, je weniger die **Merkmale**, an die die gesetzliche Differenzierung anknüpft, **für den Einzelnen verfügbar** sind oder je mehr sie sich denen des Art. 3 Abs. 3 GG annähern.<sup>72</sup> Bei einer Ungleichbehandlung mit größerer Intensität, die eher personen- und personengruppenbezogen als situationsbezogen ist und weniger Beeinflussungsmöglichkeiten für die Betroffenen mit sich bringt, ist eine strengere Prüfung vorzunehmen.<sup>73</sup> Soweit Freiheitsgrundrechte betroffen sind, steigen die Anforderungen an die Rechtfertigung in dem Maße, in dem sich die Ungleichbehandlung von Personen oder Sachverhalten auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten auswirken kann.<sup>74</sup>

## 8.2. Bereichsspezifische Konkretisierung im Einkommensteuerrecht

Art. 3 Abs. 1 GG bindet den Steuergesetzgeber an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit. Im Steuerrecht müssen die Steuerpflichtigen nach dem Grundsatz der Lastengleichheit durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Insbesondere im Einkommensteuerrecht muss sich die Besteuerung daher an der **wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit** der Steuerpflichtigen ausrichten.<sup>75</sup> Danach darf der Gesetzgeber nicht auf finanzielle Mittel zugreifen, soweit keine individuelle Leistungsfähigkeit besteht.<sup>76</sup> Daraus folgt zudem, dass Steuerpflichtige mit gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch belastet werden müssen (**horizontale Steuergerechtigkeit**) und dass die Besteuerung niedriger Einkommen im Vergleich zur Steuerbelastung höherer Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen muss (**vertikale Steuergerechtigkeit**).<sup>77</sup> Die für die Lastengleichheit im Einkommensteuerrecht maßgebliche finanzielle Leistungsfähigkeit bemisst der einfache Gesetzgeber nach dem objektiven und dem subjektiven Nettoprinzip; die Grundsätze

---

71 *Eichberger*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff, Festschrift für den Bundesfinanzhof, Köln 2018, S. 501, 506 f.: in seinem Urteil zur Erbschaftsteuer vom 17. Dezember 2014 hat das BVerfG (1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 121) die Rechtsprechung zum stufenlosen Prüfungsmaßstab erstmals „in dieser Deutlichkeit“ und unter Einbeziehung des Grundsatzes der Folgerichtigkeit auf einen Steuerrechtsfall konsequent angewendet.

72 BVerfG, Urteil vom 26.3.2025, 2 BvR 1505/20, DStR 2025, 761, Rn. 157; BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvL 11/14 u.a., DStR 2018, 791, Rn. 95; BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 122.

73 Vgl. *Jarass*, in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz, 18. Auflage 2024, Art. 3 Rn. 21 ff.

74 Dies gilt auch für juristische Personen, BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017, 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094 Rn. 105.

75 BVerfG, Urteil vom 26.3.2025, 2 BvR 1505/20, DStR 2025, 761, Rn. 158; BVerfG, Beschluss vom 28.11.2023, 2 BvL 8/13, DStR 2024, 155, Rn. 143. Siehe auch BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731, Rn. 106.

76 *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Auflage 2024, Rn. 3.121; *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 3 AO (Stand: Oktober 2023), Rn. 48, 88 f.

77 BVerfG, Beschluss vom 8.12.2021, 2 BvL 1/13, NJW 2022, 532, Rn. 56; BVerfG, Beschluss vom 19.11.2019, 2 BvL 22/14 u.a., BVerfGE 152, 274, 313; BVerfG, Urteil vom 6.3.2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 125 f.; siehe auch *Birk*, StuW 2000, 328, 329.

der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und damit das objektive Nettoprinzip gelten auch im Bereich der Körperschaftsteuer.<sup>78</sup>

Der Steuergesetzgeber hat einen weit reichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der **Auswahl des Steuergegenstandes** als auch bei der **Bestimmung des Steuersatzes**.<sup>79</sup> Ist diese Wahl bzw. Belastungsentscheidung getroffen, müssen sich Abweichungen davon ihrerseits am Gleichheitssatz messen lassen (Gebot der **folgerichtigen Ausgestaltung** des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands) und bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermag. Dabei steigen die Anforderungen an den Rechtfertigungsgrund mit Umfang und Ausmaß der Abweichung.<sup>80</sup> Die Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestandes muss folgerichtig im Sinne von belastungsgleich erfolgen, und die Bemessungsgrundlage muss den wirtschaftlichen Vorgang sachgerecht aufnehmen und realitätsgerecht abbilden.<sup>81</sup>

Zum weit reichenden Entscheidungsspielraum des Steuergesetzgebers bei der **Auswahl des Steuergegenstandes** führt das BVerfG (zur Gewerbesteuer) aus:<sup>82</sup>

Die Befugnis des Gesetzgebers zur Definition des Steuerobjekts stützt sich auf seine demokratische Legitimation für die Steuerpolitik. Steuerwürdigkeitsentscheidungen beruhen wesentlich auf politischen Wertungen, die nach dem GG der Legislative zustehen und von ihr im Wege der Gesetzgebung getroffen werden müssen. Deshalb ist bei diesen Entscheidungen der Gleichheitssatz bereits eingehalten, wenn der Gesetzgeber einen Sachgrund für seine Wahl des Steuergegenstandes vorbringen kann, die Berücksichtigung sachwidriger, willkürlicher Erwägungen ausgeschlossen ist (...) und die konkrete Belastungsentscheidung für ein Steuerobjekt nicht mit anderen Verfassungsnormen in Konflikt gerät.

Die Auswahl des Steuergegenstandes, bei der dem Gesetzgeber ein besonders weiter Spielraum zukommt, bezieht sich nicht nur auf die grundlegende Entscheidung, überhaupt eine Steuer einzuführen und auf die Festlegung der Gruppe der Steuerpflichtigen, sondern auch auf die Festlegung der **wesentlichen Elemente des Steuergegenstandes**. So ist zum Beispiel bei der Gewerbesteuer die Grundsatzentscheidung des Gesetzgebers, in Abweichung von einer jahrzehntelangen Übung auch die Gewinne aus der Veräußerung und Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und

---

78 BVerfG, Beschluss vom 12.10.2010, 1 BvL 12/07, DStR 2010, 2393 Rn. 56 f.; *Drüen*, GmbHR 2008, 393, 397.

79 BVerfG, Urteil vom 26.3.2025, 2 BvR 1505/20, DStR 2025, 761, Rn. 158; BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731, Rn. 105; BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 123; *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 3 AO (Stand: Oktober 2023), Rn. 97 (Art. 3 Abs. 1 GG hält „insoweit kaum Vorgaben bereit“); kritisch daher *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Auflage 2024, Rn. 3.118, 3.125 (Relativierung des Folgerichtigkeitsgebots).

80 BVerfG, Urteil vom 26.3.2025, 2 BvR 1505/20, DStR 2025, 761, Rn. 159; BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 123; siehe auch BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731, Rn. 105.

81 BVerfG, Beschluss vom 28.11.2023, 2 BvL 8/13, DStR 2024, 155, Rn. 144, 147; BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017, 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094, Rn. 104.

82 BVerfG, Beschluss vom 15.2.2016, 1 BvL 8/12, DStR 2016, 862 Rn. 25; siehe auch BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017, 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094 Rn. 102.

---

von Anteilen daran in Mitunternehmerschaften der Gewerbesteuer zu unterwerfen, ein Teil der Bestimmung des Steuergegenstandes mit weitem Spielraum für den Gesetzgeber.<sup>83</sup>

Während der Gesetzgeber also bei der Auswahl des Steuergegenstandes nach der Rechtsprechung des BVerfG eine größere Entscheidungsfreiheit hat, ist er bei der Ausgestaltung der Steuerbelastungen im „Binnensystem“ einer Steuer strengerer Bindungen unterworfen. Für weitergehende Fragen der Binnendifferenzierung kommt dagegen nicht per se ein strengerer Maßstab zur Anwendung, sondern nur wenn Kriterien erfüllt sind, die zu einer strengerer Verhältnismäßigkeitskontrolle einer Ungleichbehandlung führen (siehe dazu 8.1.).<sup>84</sup>

### 8.3. Bildung der Vergleichsgruppen / Differenzierungskriterien

Die Bildung der relevanten Vergleichsgruppen folgt den Differenzierungskriterien der Abgabe. Referenzgruppe bilden dabei diejenigen Steuerpflichtigen bzw. diejenigen Einkünfte, die der Regelbesteuerung nach dem Ertragsteuersystem (siehe 2.) unterliegen (**Vergleichsgruppe 1: Regelbesteuerte**; regelbesteuerte Einkünfte).

#### 8.3.1. Differenzierungskriterium Kapitaleinkünfte (Vergleichsgruppe 2)

Die Abgabe will Einkünfte aus Kapitalvermögen zusätzlich belasten. Aufgrund der unterschiedlichen Besteuerung bzw. Entlastung der Kapitaleinkünfte im gegenwärtigen Ertragsteuersystem (siehe 2.) ist wie folgt weiter zu differenzieren:

- Steuerpflichtige, deren Kapitaleinkünfte der Regelbesteuerung unterliegen (**Vergleichsgruppe 2a**),
- Steuerpflichtige, deren Kapitaleinkünfte einer Sonderbehandlung unterliegen (**Vergleichsgruppe 2b**).

Innerhalb der **Vergleichsgruppe 2b** ist wie folgt weiter zu differenzieren:

- Steuerpflichtige, deren Kapitaleinkünfte der Abgeltungsteuer unterliegen (Vergleichsgruppe 2ba; private Kapitaleinkünfte),
- Steuerpflichtige, deren Kapitaleinkünfte dem Teilfreistellungsverfahren unterliegen (Vergleichsgruppe 2bb; betriebliche Kapitaleinkünfte).

#### 8.3.2. Differenzierungskriterium Mieteinkünfte (Vergleichsgruppe 3)

Die Abgabe will Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zusätzlich belasten. Dadurch werden Steuerpflichtige mit solchen Einkünften (**Vergleichsgruppe 3**) im Vergleich zu allen anderen Steuerpflichtigen (Vergleichsgruppe 1; Regelbesteuerte) stärker belastet.

---

83 Siehe BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731, Rn. 116.

84 Siehe BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731, Rn. 116.

## 8.4. Bestimmung des Prüfungsmaßstabs

### 8.4.1. Bedeutung des Prüfungsmaßstabs

Bei Anwendung des Willkürverbots ist Art. 3 Abs. 1 GG verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie einleuchtender Grund für die Ungleichbehandlung nicht finden lässt. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Gesetzgeber unter mehreren Lösungen die zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste gewählt hat.<sup>85</sup> Bei Anwendung eines strengen Prüfungsmaßstabs ist dagegen eine Verhältnismäßigkeitsprüfung vorzunehmen (siehe 8.1.). Je nach Prüfungsmaßstab unterscheidet sich die Intensität der Prüfung also erheblich. Das Ergebnis der Gleichheitsprüfung hängt daher maßgeblich davon ab, welcher Prüfungsmaßstab Anwendung findet.

### 8.4.2. Abgabe als Belastungsgrundentscheidung oder Ausgestaltung

Hier stellt sich die Frage, ob die Abgabe eine (neue) **Steuerwürdigkeitsentscheidung** darstellt, für die der Gesetzgeber einen weiten Spielraum hat, oder eine Differenzierung im Binnensystem der Ertragsteuern, für die ein strengerer Maßstab gilt. So ist die Bestimmung der Steuersätze – neben der Auswahl des Steuergegenstandes – eine Steuerwürdigkeitsentscheidung, für die der Gesetzgeber über einen weit reichenden Entscheidungsspielraum verfügt (siehe ausführlich 8.2.). Die Abgabe schafft keinen neuen Steuergegenstand und belastet nur ganz bestimmte Einkünfte zusätzlich. Sie greift daher in das mehr oder weniger austarierte Belastungssystem der Ertragsteuern mit seinen aufeinander abgestimmten Steuersätzen (siehe 2.5.) ein.

Im Ertragsteuerrecht ist das steuerauslösende Unterscheidungsmerkmal die Erzielung von Einkünften am Markt (siehe 2.). Begründung dafür ist die in der **Erzielung von Einkommen zum Ausdruck gebrachte Leistungsfähigkeit zur Steuerzahlung**. Innerhalb der Gruppe der Steuerpflichtigen erfordert dies eine annähernde Gleichbehandlung. Zwar umfasst diese Gruppe von börsennotierten Aktiengesellschaften bis zu Einzelunternehmern und Arbeitnehmern sehr unterschiedliche Steuersubjekte. Trotz aller wirtschaftlichen Unterschiede und rechtlichen Besonderheiten muss die steuerliche Belastung in diesem vom Gesetzgeber gewählten System in etwa vergleichbar sein. Daher ist im gegenwärtigen Ertragsteuerrecht die Belastung durch Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer so ausgerichtet, dass sich jedenfalls bei Ausschüttung der Gewinne von Kapitalgesellschaften eine in etwa vergleichbare Gesamtsteuerbelastung ergibt (siehe 2.5.).

Nach dem Konzept der **synthetischen Einkommensteuer** werden alle Einkünfte grundsätzlich gleichmäßig erfasst und der gleichen Besteuerung unterworfen. Dieser Grundsatz wird allerdings zunehmend durch Elemente einer **Schedulensteuer** durchbrochen; ein „zerklüftetes

---

85 BVerfG, Beschluss vom 28.11.2023, 2 BvL 8/13, DStR 2024, 155, Rn. 141; BVerfG, Beschluss vom 8.12.2021, 2 BvL 1/13, NJW 2022, 532, Rn. 53; BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017, 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094, Rn. 101.

Einkunftsartenrecht“ entsteht, das die ökonomische Effizienz stört.<sup>86</sup> Zur unterschiedlichen Behandlung von Einkunftsarten innerhalb des EStG führt das BVerfG<sup>87</sup> aus:

Wählt der Gesetzgeber indes für verschiedene Arten von Einkünften (vgl. § 2 I EStG) unterschiedliche Tarifverläufe, obwohl die Einkünfte **nach der gesetzgeberischen Ausgangsentscheidung die gleiche Leistungsfähigkeit repräsentieren** (sog. Schedulesbesteuerung), muss auch diese Ungleichbehandlung den genannten Rechtfertigungsanforderungen genügen. Allein die systematische Unterscheidung zwischen verschiedenen Einkunftsarten genügt dafür nicht (...). Im Hinblick auf die Belastungsgleichheit macht es keinen Unterschied, ob Einkünfte, die **die gleiche Leistungsfähigkeit repräsentieren**, in unterschiedlicher Höhe in die Bemessungsgrundlage einfließen oder ob sie einem unterschiedlichen Tarif unterworfen werden (...). (Hervorhebungen nur hier)

Für die Rechtfertigung der unterschiedlichen Behandlung von Einkunftsarten innerhalb des gegenwärtigen Einkommensteuerrechts ist also entscheidend, ob die steuerbaren Tätigkeiten nach der gesetzgeberischen Ausgangsentscheidung *die gleiche Leistungsfähigkeit repräsentieren*. Geht der Gesetzgeber von dem Konzept der synthetischen Einkommensteuer aus, bewegt er sich bei Unterscheidungen bereits auf der horizontalen Ebene, wo ihm ein engerer Spielraum zukommt. Geht der Gesetzgeber indes davon aus, dass Tätigkeiten unterschiedlich steuerwürdig sind, weil sie eine von ihm unterschiedlich bewertete Leistungsfähigkeit mit sich bringen, hat er für unterschiedliche Behandlungen einen größeren Spielraum. Bei der Bewertung der Indikatoren steuerlicher Leistungsfähigkeit hat der Gesetzgeber einen weiten Spielraum, der nicht ökonomischen bzw. finanzwissenschaftlichen Kriterien folgen muss, sondern eine **Wertungsentscheidung des Gesetzgebers** ist.<sup>88</sup> Hier ist der Gesetzgeber zwar an den Begriff der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gebunden, der aber nicht definiert werden kann, sondern eine Reihe von Wertungselementen der Verfassung in sich vereinigt. Diesen Wertungselementen kann er unterschiedliches Gewicht beimessen, so dass er auch zu ganz unterschiedlichen Konkretisierungen gelangen kann.<sup>89</sup> Hat der Gesetzgeber diese Bestimmung getroffen, muss er sie auf horizontaler Ebene gleich anwenden, also Steuerpflichtige mit gleicher Leistungsfähigkeit gleich behandeln; dabei ist der Spielraum des Gesetzgebers eng.<sup>90</sup>

Die **Abgabe** zielt ausschließlich auf die Gewinnung von Finanzmitteln. Dazu belastet sie aus allen steuerbaren Tätigkeiten zwei, nämlich die Kapitalüberlassung und die Vermietung, also passive Tätigkeiten. Damit dürfte aber keine neue Grundentscheidung über die Besteuerung von Einkommen schlechthin verbunden sein (vorbehaltlich einer anderweitigen ausführlichen Begründung der Abgabe durch den Gesetzgeber). Vielmehr dürfte damit das Konzept der Einkommensbesteuerung als eine auf die Erfassung des Markteinkommens gerichtete, grundsätzlich

---

86 J. Lang, StuW 2011, 144, 149.

87 BVerfG, Beschluss vom 8.12.2021, 2 BvL 1/13, NJW 2022, 532, Rn. 58; ähnlich auch bereits BVerfG, Beschluss vom 21. Juni 2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, 181.

88 Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 167, 168 f.

89 Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 171, 178.

90 Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 170 f.

---

synthetische Besteuerung der Einkommen nicht in Frage gestellt werden. Stattdessen werden wohl zwei Tätigkeiten herausgegriffen, die sich im Kanon der steuerbaren Einkünfte – wenn auch mit gewissem Zusatzaufwand (siehe 3.) – isolieren lassen und deren zusätzliche Belastung für am wenigsten (wirtschaftlich) schädlich gehalten wird, anders als etwa die zusätzliche Belastung unternehmerischer Tätigkeit oder der abhängigen Beschäftigung. Infolgedessen dürften an die Differenzierungskriterien strengere Maßstäbe anzulegen sein. Eine Grundlagenentscheidung ist dagegen zum Beispiel die Einführung einer dualen Einkommensteuer oder die einer nachgelagerten, konsumorientierten Besteuerung.<sup>91</sup>

## 8.5. Rechtfertigung der Ungleichbehandlungen

Vorab ist festzuhalten, dass es sich bei der Abgabe sowohl auf Kapitaleinkünfte als auch auf Mieteinkünfte um Fiskalzwecknormen handelt. Die besonderen Rechtfertigungsanforderungen an Lenkungsnormen oder Vereinfachungszwecknormen (siehe zu den Freibeträgen noch 10.) kommen daher nicht zum Tragen.

### 8.5.1. Höherbelastung der Mieteinkünfte (Vergleichsgruppe 3)

Die stärkere Belastung allein der Mieteinkünfte – über alle Rechtsformen hinweg – führt zu einem steuerlichen Sonderopfer für ganz bestimmte wirtschaftliche Tätigkeiten, während alle anderen wirtschaftlichen Tätigkeiten weiterhin der Regelbesteuerung unterliegen. Die Belastung hat allein einen Finanzierungszweck. Ein Lenkungszweck, der die ungleiche Höherbelastung rechtfertigen könnte, ist nicht ersichtlich. Es besteht auch kein spezifischer Zusammenhang zwischen dem Finanzbedarf der gesetzlichen Rentenversicherung und ihrem Leistungsprogramm einerseits und den Vermietungstätigkeiten andererseits. Ein sachlicher Grund gerade für die Belastung der Mieteinkünfte dürfte daher nicht gegeben sein. Ein anderes Ergebnis kann sich ergeben, wenn der Gesetzgeber eine abweichende Steuerwürdigkeitsentscheidung trifft, die Mieteinkünfte im Vergleich zum allgemeinen Ertragsteuerrecht als eine besonders steuerwürdige Quelle definiert (siehe 8.4.). Solange davon auszugehen ist, dass Mieteinkünfte nach der gesetzgeberischen Ausgangsentscheidung die gleiche Leistungsfähigkeit repräsentieren wie die anderen Einkünfte, dürfte eine fühlbare Höherbelastung allein zum Zweck der Einnahmenerzielung schwierig zu rechtfertigen sein.

### 8.5.2. Höherbelastung der regulär besteuerten Kapitaleinkünfte (Vergleichsgruppe 2a)

Die Erwägungen zur Vergleichsgruppe 3 (siehe 8.5.1.) lassen sich auf die Vergleichsgruppe 2a übertragen.

---

91 Siehe Wissenschaftliche Dienste, Ausarbeitung „Konsumorientierte Ertragsbesteuerung von Unternehmen und Privatpersonen (Teil 1), Tendenzen, Methoden, Modelle und verfassungsrechtliche Rechtfertigung“ vom 4.9.2025, [WD 4 - 3000 - 026/25](#).

### 8.5.3. Höherbelastung der besonders besteuerten Kapitaleinkünfte (Vergleichsgruppe 2b)

Anders stellt sich die Lage für Kapitaleinkünfte dar, die einer Sonderbehandlung unterliegen (Vergleichsgruppe 2b), weil sie niedriger als die Referenzgruppe besteuert werden. Innerhalb der Vergleichsgruppe 2b ist wie folgt weiter zu differenzieren (siehe 8.3.1.).

#### 8.5.3.1. Steuerpflichtige, deren Kapitaleinkünfte der Abgeltungsteuer unterliegen (Vergleichsgruppe 2ba; private Kapitaleinkünfte)

Private Kapitaleinkünfte natürlicher Personen unterliegen grundsätzlich der Abgeltungsteuer zu einem einheitlichen Quellensteuersatz von 25 % (siehe 3.). Dies gilt sowohl für Beteiligungseinkünfte wie zum Beispiel Dividenden als auch für andere Arten von Kapitaleinkünften wie zum Beispiel Zinsen. Daher stellen sich verschiedene verfassungsrechtliche Fragen, wenn Kapitaleinkünfte von der Abgeltungsteuer und zusätzlich von der Abgabe erfasst werden.

Im Hinblick auf Kapitaleinkünfte generell ist zunächst Folgendes zu bemerken. Die Einführung der **Abgeltungsteuer** im Jahr 2009 hat das System der synthetischen Einkommensteuer augenfällig durchbrochen. Sie führt in zahlreichen Fällen aufgrund des einheitlichen Steuersatzes zu einer niedrigeren Steuerbelastung im Vergleich zu den progressiv besteuerten anderen Einkünften (zum entgegengesetzten Fall siehe noch den nächsten Absatz). Begründet wurde die Abgeltungsteuer auch mit Vollzugsschwierigkeiten bei der Besteuerung der Kapitaleinkünfte. Gegen die Abgeltungsteuer werden verfassungsrechtliche Bedenken erhoben, insbesondere nachdem der internationale Informationsaustausch gestärkt wurde.<sup>92</sup> Ggf. lässt sich die Abgeltungsteuer aber weiterhin mit Vereinfachungszwecken rechtfertigen.<sup>93</sup> Das Niedersächsische Finanzgericht hielt die Ungleichbehandlung zwischen Beziehern privater Kapitaleinkünfte (§ 20 EStG) mit einem Sondersteuersatz von 25 % und den übrigen Steuerpflichtigen mit einem Steuersatz von bis zu 45 % jedenfalls für nicht zu rechtfertigen.<sup>94</sup> Denn die dadurch bewirkte Ungleichbehandlung widerspreche der gesetzgeberischen Grundsatzentscheidung für einen progressiven Einheitstarif. Die Vorlage an das BVerfG hat sich jedoch erledigt, nachdem das Finanzgericht seinen Vorlagebeschluss nach Erledigung der Hauptsache aufgehoben hatte.<sup>95</sup>

Die Höherbelastung dieser Kapitaleinkünfte durch die Abgabe führt die Belastung näher an die Regelbesteuerung heran. Im Vergleich zur Vergleichsgruppe 1 wird die bestehende Ungleichheit also geringer. Die höhere Belastung ist daher unter diesem Aspekt nicht rechtfertigungsbedürftig. Etwas anderes gilt aber für Steuerpflichtige, deren Durchschnittssteuersatz unterhalb des kumulierten Satzes aus Kapitalertragsteuer (25 %) und Abgabe liegt. Deren Steuerbelastung kann die Belastung derjenigen Steuerpflichtigen mit gleich hohen, aber regulär besteuerten Einkünften übersteigen. Dem kann einerseits durch einen Freibetrag begegnet werden, der Kapitaleinkünfte bis zu einer bestimmten Höhe von der Abgabe verschont (siehe dazu noch 10.). Oder die Abgabe

---

92 Siehe *Ratschow*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 180. EL Dezember 2025, EStG § 2 Rn. 23.

93 Siehe *Desens/Tappe*, Steuerrecht, 28. Auflage 2025, Rn. 180.

94 So FG Niedersachsen, Beschluss vom 18.3.2022, 7 K 120/21, DStR 2022, 921, Rn. 232.

95 FG Niedersachsen, Beschluss vom 10.08.2022, 7 K 120/21, BeckRS 2022, 22044.

wird in die Günstigerprüfung einbezogen, die zu einer entsprechenden Erstattung der Kapitalertragsteuer und der Abgabe führt (siehe 3.).

Im Hinblick auf Kapitalerträge in Gestalt von Beteiligungseinkünften wie zum Beispiel Dividenden, Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen ist Folgendes zu beachten. Hier hat die Abgeltungsteuer – ähnlich wie das Teilfreistellungsverfahren (siehe dazu noch 8.5.3.2.) – auch die Funktion, die Vorbelastung der Beteiligungseinkünfte bei der Kapitalgesellschaft typisiert zu berücksichtigen. Daraus ergibt sich im Ausschüttungsfall eine in etwa vergleichbare Gesamtsteuerbelastung zu den progressiv besteuerten anderen Einkünften. Die zuzüglich zur Abgeltungsteuer erhobene Abgabe greift in die mehr oder weniger austarierten Steuersätze im Ertragsteuersystem (siehe 2.5.) ein. Dies ist bei der Bemessung der Abgabenhöhe zu beachten. Wegen des steuersubjektübergreifenden Ansatzes dürfte der Gesetzgeber dabei über einen gewissen Spielraum verfügen.

#### 8.5.3.2. Steuerpflichtige, deren Kapitaleinkünfte dem Teilfreistellungsverfahren unterliegen (Vergleichsgruppe 2bb; betriebliche Kapitaleinkünfte)

Im Gegensatz zur Abgeltungsteuer (siehe 8.5.3.1.) hat das Teilfreistellungsverfahren einen engeren Anwendungsbereich. Es bezieht sich nur auf Beteiligungseinkünfte (zu regulär besteuerten Kapitaleinkünften siehe Vergleichsgruppe 2a, siehe 8.5.2.). Unternehmerisch tätige natürliche Personen, die Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im betrieblichen Bereich halten, unterliegen mit Kapitaleinkünften aus der Beteiligung (Dividenden und Veräußerungsgewinne) dem Teileinkünfteverfahren. Danach bleiben 40 % der Einkünfte steuerfrei (§ 3 Nr. 40 EStG). Grund für die Teilfreistellung ist die Vorbelastung dieser Einkünfte auf der Ebene der Kapitalgesellschaft mit Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer (siehe 2.).

Kapitalgesellschaften und andere Körperschaften, die Beteiligungen an Kapitalgesellschaften halten, unterliegen mit Kapitaleinkünften aus der Beteiligung (Dividenden und Veräußerungsgewinne) ebenfalls einem Freistellungsverfahren. Danach bleiben 95 % der Dividenden und 95 % der Veräußerungsgewinne steuerfrei (§ 8b KStG). Grund für die Teilfreistellung ist ebenfalls die Vorbelastung dieser Einkünfte auf der Ebene der Kapitalgesellschaft. Damit soll ein Kaskadeneffekt bei Weiterausschüttung vermieden werden. Allerdings verlangt die Teilfreistellung der Dividenden eine Mindestbeteiligungshöhe von 10 % des Grund- oder Stammkapitals zu Beginn des Kalenderjahres (§ 8b Abs. 4 KStG). Anderenfalls sind die Dividenden voll steuerpflichtig.

Für die so betroffene Vergleichsgruppe 2bb führt zwar die Höherbelastung ihrer Kapitaleinkünfte durch die Abgabe die Belastung näher an die Regelbesteuerung heran. Im Vergleich zur Vergleichsgruppe 1 wird die bereits bestehende Ungleichheit also geringer und ist unter diesem Aspekt nicht rechtfertigungsbedürftig. Allerdings sind die Teilfreistellungen Bestandteil eines steuersubjektübergreifenden Ansatzes einer Gesamtbelastung, die die Vorbelastung der Beteiligungseinkünfte bei der Kapitalgesellschaft bzw. die spätere Nachbelastung bei natürlichen Personen als Empfänger der Kapitaleinkünfte typisiert berücksichtigt (siehe 2.5.; siehe zu diesem Aspekt bei den von der Abgeltungsteuer betroffenen Beteiligungseinkünften bereits Vergleichsgruppe 2ba, siehe unter 8.5.3.1. im letzten Absatz). Die Erhöhung der Gesamtbelastung durch die Abgabe muss diesen Aspekt auch im Hinblick auf die Vergleichsgruppe 2bb berücksichtigen. Wegen des steuersubjektübergreifenden Ansatzes dürfte der Gesetzgeber hier wiederum über einen gewissen Spielraum verfügen. Dies zeigen auch die Durchbrechungen des Teileinkünfteverfahrens, die nach geltendem Recht bereits bestehen, zum Beispiel durch § 8b Abs. 4 KStG oder durch

---

abweichende Mindestbeteiligungshöhen für Beteiligungseinkünfte bei der Gewerbesteuer. Das Belastungssystem für Beteiligungseinkünfte unterliegt auch nach geltendem Recht keiner rechnerisch exakten Gleichbehandlung, sondern belässt Spielräume.

## 9. Freiheitsgrundrechte

Zwar berührt die Ausgestaltung des Ertragsteuerrechts für Unternehmen wie Privatpersonen Betätigungen, die in den Schutzbereich spezieller Freiheitsgrundrechte fallen, insbesondere die Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG). Hier wird indes davon ausgegangen, dass die spezifische Eingriffsintensität der Abgabe nicht besonders hoch ist bzw. die Anforderungen an eine Rechtfertigung eher niedrig sind. Bei der steuerlichen Mehrbelastung einzelner Tätigkeiten bzw. Einkunftsarten (hier vermögensverwaltender Tätigkeiten) handelt es sich in erster Linie um ein Problem der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen (siehe dazu ausführlich 8.).

Aus der Eigentumsgarantie des Art. 14 GG ergeben sich nur äußerste Grenzen für die Besteuerung, so das Verbot der Erdrosselungssteuer.<sup>96</sup> Eine Verletzung von Freiheitsgrundrechten aufgrund eines unverhältnismäßigen, erdrosselnden Steuerzugriffs liegt indes erst vor, wenn die unternehmerische Betätigung durch eine Totalbesteuerung ökonomisch sinnlos wird und auf ein faktisches Verbot hinausläuft (Verstoß gegen Art. 12 Abs. 1 GG) oder zur Aufgabe des Eigentums an einem konkreten Vermögensgegenstand zwingt (Verstoß gegen Art. 14 Abs. 1 GG).<sup>97</sup> Dergleichen ist bei Umsetzung der Abgabe nicht ersichtlich, solange sich der Abgabensatz in einem Rahmen hält, der keine erdrosselnden Wirkungen auslöst.

## 10. Verfassungsrechtliche Aspekte der Einführung von Freibeträgen

### 10.1. Pauschbeträge, Freibeträge und Freigrenzen im EStG

Freibeträge sind gleitende oder feste Beträge, die von den Einnahmen oder Einkünften abgezogen werden. Freigrenzen sind Regelungen, nach denen Einkünfte erst ab einer bestimmten Grenze erfasst werden, dann aber vollständig.<sup>98</sup> Das EStG sieht eine Reihe solcher Regelungen mit jeweils ganz unterschiedlichen Begründungen vor, wie die nachfolgende, nicht vollständige Aufzählung unterstreicht.

Der Grundfreibetrag (12.348 Euro) stellt das typisierte Existenzminimum steuerfrei (§ 32a EStG). Damit wird eine verfassungsrechtliche Vorgabe umgesetzt, das Existenzminimum nicht durch Steuern zu belasten. Für die Einkünfte aus Kapitalvermögen gilt der sogenannte Sparer-Pauschbetrag in Höhe von 1.000 Euro (bei Zusammenveranlagung 2.000 Euro). Hier ist der Abzug der

---

96 Das freiheitsrechtliche Übermaßverbot und der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz setzen den Belastungswirkungen einer Steuer freiheitsrechtlich „kaum Grenzen“, mit Ausnahme eben der Erdrosselungssteuer, *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 3 AO (Stand: Oktober 2023), Rn. 105; *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 3.182 f., 3.196 f.

97 Vgl. *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 3 AO (Stand: Oktober 2023), Rn. 123; § 4 AO (Stand: Oktober 2020), Rn. 549 ff.; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 3 AO (Stand: Januar 2024), Rn. 17a (praktisch kommt das Verbot der Erdrosselungssteuer kaum zur Wirkung).

98 *Desens/Tappe*, Steuerrecht, 28. Aufl. 2025, Rn. 1077.

tatsächlichen Werbungskosten ausgeschlossen (§ 20 Abs. 9 Satz 1 Halbs. 2, § 2 Abs. 2 Satz 2 EStG). Es gilt also ein Abzugsverbot für Aufwendungen, die durch die Einkünfteerzielung veranlasst sind. Dadurch wird das objektive Nettoprinzip verletzt. Dies wird mit dem Vereinfachungs- und Pauschalierungszweck verfassungsrechtlich gerechtfertigt.<sup>99</sup> § 9a EStG sieht Pauschbeträge für Werbungskosten vor, darunter den Arbeitnehmer-Pauschbetrag in Höhe von 1.230 Euro. Diese Pauschbeträge dienen der Verwaltungsvereinfachung. Sie stellen aber – anders als der Sparer-Pauschbetrag – keine echte Pauschalierung des Aufwands dar.<sup>100</sup> Höhere Werbungskosten sind daher abziehbar. Sind keine Werbungskosten angefallen, wirkt der Arbeitnehmer-Pauschbetrag wie ein Freibetrag. Für Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften, zum Beispiel für Grundstücksveräußerungen innerhalb der Zehnjahresfrist, gilt eine Freigrenze in Höhe von 1.000 Euro (§ 23 Abs. 3 Satz 5 EStG). Für Einkünfte aus sonstigen Leistungen gilt eine Freigrenze in Höhe von 256 Euro (§ 22 Nr. 3 EStG).

Für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gilt ein Freibetrag in Höhe von 900 Euro (§ 13 Abs. 3 EStG). Dabei handelt es sich um einen Subventionsfreibetrag.<sup>101</sup> Für begünstigte betriebliche Veräußerungsgeschäfte gilt ein Freibetrag in Höhe von 45.000 Euro (§ 16 Abs. 4 EStG). Der Zweck besteht darin, bei geringen Veräußerungsgewinnen auftretende Härten durch die Gewährung von Steuerbefreiungen zu beseitigen (siehe auch § 34 EStG); durch diese Vorschriften soll ein Härteausgleich für die zusammengeballte Besteuerung der stillen Reserven geschaffen werden.<sup>102</sup> Der Freibetrag soll kleinere Gewinne freistellen und insbesondere den Inhabern von aus Altersgründen oder wegen Berufsunfähigkeit veräußerter oder aufgegebener Betriebe erlauben, den Gewinn ungeschmälert für ihre Altersversorgung zu verwenden.<sup>103</sup>

## 10.2. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung

Freibeträge und Pauschbeträge bewirken eine Gleichbehandlung ungleicher Sachverhalte, da Steuerpflichtige mit und ohne tatsächlichen Aufwand denselben Abzugsbetrag erhalten. Diese Gleichbehandlung kann vor Art. 3 Abs. 1 GG (dazu 8.) durch Vereinfachungszwecke gerechtfertigt werden, indem der Finanzverwaltung der Normvollzug erleichtert wird.<sup>104</sup> Solche Typisierungen oder Pauschalierungen können jedoch auch der materiellen Gerechtigkeit dienen, zum Beispiel wenn Steuerpflichtige keine tiefere Kenntnis des Steuerrechts haben.<sup>105</sup> Die

---

99 *Desens/Tappe*, Steuerrecht, 28. Aufl. 2025, Rn. 796.

100 *Desens/Tappe*, Steuerrecht, 28. Aufl. 2025, Rn. 1070.

101 *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Auflage 2024, Rn. 8.144.

102 So *Seer*, in: *Kirchhof/Seer*, Einkommensteuergesetz, 25. Aufl. 2026, § 16 Rn. 273; BMF-Schreiben vom 20.11.2019, BStBl. I 2019, 1291 Rn. 16.

103 *Schallmoser*, in: *Brandis/Heuermann*, Ertragsteuerrecht, 180. EL Dezember 2025, § 16 EStG Rn. 667.

104 *Desens/Tappe*, Steuerrecht, 28. Aufl. 2025, Rn. 210.

105 *Desens/Tappe*, Steuerrecht, 28. Aufl. 2025, Rn. 210.

verfassungsrechtliche Rechtfertigung setzt voraus, dass der Gesetzgeber den „typischen Fall“ realitätsgerecht abbildet und die Typisierung verhältnismäßig ist, also geeignet, erforderlich und angemessen.<sup>106</sup>

Dient ein Freibetrag dagegen bestimmten politischen Zwecken, zum Beispiel der Subventionierung einer bestimmten Tätigkeit, handelt es sich um eine Lenkungsnorm. Steuerliche Lenkungsnormen sind grundsätzlich zulässig. Der Gesetzgeber darf so durch mittelbare Verhaltenssteuerung außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls verfolgen.<sup>107</sup> Er nimmt dabei zur Erreichung der Lenkungseffekte eine ungerechte Lastenverteilung in Kauf und gerät daher in einen Konflikt mit dem Gleichheitssatz.<sup>108</sup> Zur verfassungsrechtlichen Rechtfertigung muss die Lenkungsregelung zwecktauglich sein und dem Lenkungsziel ein verfassungsrechtlich bedeutsamer Stellenwert zukommen.<sup>109</sup> Weiter muss die Bedeutung des Lenkungszwecks mit der Schwere der Abweichung vom Gleichheitssatz abgewogen werden.<sup>110</sup>

### 10.3. Freibetrag zur Schonung der privaten Altersvorsorge

Auftragsgemäß soll die Abgabe mit einem Freibetrag versehen werden, der niedrige bis mittlere Kapitaleinkünfte schützt, damit daraus Mittel für die private Altersvorsorge aufgebracht werden können. Da die nähere Ausgestaltung, Reichweite und Begründung des Freibetrags noch unklar sind, zum Beispiel ob auch Mieteinkünfte erfasst werden sollen, beschränken sich die folgenden Ausführungen auf allgemeine Aspekte. Grundsätzlich lässt sich ein Freibetrag für die Erhebung der Abgabe sowohl mit Vereinfachungszwecken als auch mit Lenkungszwecken begründen. Ein Freibetrag, der sich auf alle von der Abgabe erfassten Einkünfte erstreckt, dürfte grundsätzlich keinen verfassungsrechtlichen Bedenken begegnen. Er würde die durch die Abgabe ausgelösten Ungleichbehandlungen (siehe 8.3. und 8.5.) abmildern und damit die Rechtfertigung grundsätzlich erleichtern. Sofern der Freibetrag personell oder sachlich beschränkt wird (zum weiten Kreis der Abgabepflichtigen siehe 1.), liegt darin eine (neue) Ungleichbehandlung, die im Hinblick auf das Ziel besonders gerechtfertigt werden muss. Dabei ist zu beachten, dass auch Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften (mittelbar) eine Bedeutung für die private Altersvorsorge haben können. Letztlich dürfte dem Gesetzgeber im Hinblick auf die Einführung von Freibeträgen für die Abgabe ein gewisser Gestaltungsspielraum zustehen.

---

106 *Desens/Tappe*, Steuerrecht, 28. Aufl. 2025, Rn. 211. *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 3.147.

107 BVerfG, Beschluss vom 28.11.2023, 2 BvL 8/13, DStR 2024, 155, Rn. 149; BVerfG, Beschluss vom 8.12.2021, 2 BvL 1/13, NJW 2022, 532, Rn. 61; BVerfG, Urteil vom 5.11.2014, 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350, Rn. 43.

108 *Desens/Tappe*, Steuerrecht, 28. Auflage 2025, Rn. 195.

109 *Desens/Tappe*, Steuerrecht, 28. Auflage 2025, Rn. 199, 204.

110 *Desens/Tappe*, Steuerrecht, 28. Auflage 2025, Rn. 204; siehe auch *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Auflage 2024, Rn. 19.76. Siehe als Beispiel für eine Lenkungsnorm Wissenschaftliche Dienste, „Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der im Koalitionsvertrag vorgesehenen Einkommensteuerbefreiung (sogenannte Aktivrente)“ vom 12.6.2025, [WD 4 - 3000 - 013/25](#), sowie Wissenschaftliche Dienste, „Vereinbarkeit der geplanten Einkommensteuerbefreiung (sogenannte Aktivrente) mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG - Ergänzung zur Ausarbeitung WD 4 - 3000 - 013/25 unter Berücksichtigung eines Gesetzentwurfs der Bundesregierung“ vom 28.10.2025, [WD 4 - 3000 - 049/25](#).

## 11. Zusammenfassung

Die für die Deutsche Rentenversicherung vorgesehene zweckgebundene Abgabe soll Einkünfte sämtlicher Steuerpflichtiger aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung belasten. Im Verhältnis zum bestehenden Ertragsteuersystem (siehe 2.) werden nur bestimmte Einkünfte zusätzlich belastet. Im Hinblick auf Kapitaleinkünfte wirft die Erhebung der Abgabe wegen der stark unterschiedlichen Besteuerung der Kapitaleinkünfte besondere praktische Schwierigkeiten auf (siehe 3.). Bei der Abgabe handelt es sich trotz Zweckbindung um eine Steuer und nicht um eine Sonderabgabe (siehe 4.). Sie kann auf die Gesetzgebungskompetenz des Bundes für die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer gestützt werden, oder – soweit ein aufgabenbezogener Mehrbedarf besteht – auf die Gesetzgebungskompetenz des Bundes für Ergänzungsabgaben (siehe 6.). Die Zweckbindung der Abgabe zur Verwendung für die Deutsche Rentenversicherung ist grundsätzlich zulässig (siehe 7.). Die Abgabe führt zu rechtfertigungsbedürftigen Ungleichbehandlungen insbesondere im Hinblick auf die betroffenen Mieteinkünfte und die regulär besteuerten Kapitaleinkünfte, während sie im Hinblick auf die niedrig besteuerten Kapitaleinkünfte eher zu rechtfertigen ist. Dabei ist die aufeinander abgestimmte Gesamtbelastung der Steuerpflichtigen zu berücksichtigen (siehe 8.). Freiheitsgrundrechte dürften nicht verletzt sein (siehe 9.). Aus verfassungsrechtlicher Sicht dürfte die Einführung von Freibeträgen für die Abgabe mit verschiedenen Begründungen zulässig sein (siehe 10.).

\*\*\*