



---

## Sachstand

---

### **Zulässigkeit einkommensteuerlicher Entlastungen bestimmter Personengruppen in Abhängigkeit von Alter und Beruf**

**Zulässigkeit einkommensteuerlicher Entlastungen bestimmter Personengruppen in Abhängigkeit von Alter und Beruf**

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 028/22  
Abschluss der Arbeit: 23. März 2022  
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

---

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

---

## Inhaltsverzeichnis

<b>1.</b>	<b>Gegenstand der Untersuchung</b>	<b>4</b>
<b>2.</b>	<b>Gleichmäßigkeit der Besteuerung als verfassungsrechtliches Gebot</b>	<b>4</b>
<b>3.</b>	<b>Bestimmung des Prüfungsmaßstabes</b>	<b>5</b>
<b>4.</b>	<b>Rechtfertigung der altersabhängigen Ungleichbehandlung (Frage 1)</b>	<b>5</b>
4.1.	Möglicher sachlicher Grund für die Ungleichbehandlung	5
4.2.	Fehlende Angemessenheit der Differenzierung	7
4.3.	Keine typisierte geringere Leistungsfähigkeit	8
<b>5.</b>	<b>Rechtfertigung der berufs- und altersabhängigen Ungleichbehandlung (Frage 2)</b>	<b>8</b>
5.1.	Möglicher sachlicher Grund für die Ungleichbehandlung	8
5.2.	Fehlende Angemessenheit der Differenzierung	9
<b>6.</b>	<b>Frage 3 (Auswirkungen auf den Haushalt)</b>	<b>10</b>

## 1. Gegenstand der Untersuchung

Untersucht wird, ob die folgenden Befreiungen von der Einkommensteuerpflicht für Arbeitnehmer zulässig sind: zum einen eine Steuerbefreiung für Arbeitnehmer unter 26 Jahren bis zu einem Bruttojahreseinkommen von 20.000 Euro (Frage 1), zum anderen eine Steuerbefreiung für Arbeitnehmer in Pflegeberufen mit einem Alter von unter 30 Jahren und bis zu einem Bruttojahreseinkommen von 38.554 Euro in der Krankenpflege und von 32.932 Euro in der Altenpflege (Frage 2). Schließlich wird gefragt, welche Belastungen die beschriebenen Steuerbefreiungen für den Staatshaushalt verursachen, wenn sie zulässig wären (Frage 3).

Die beschriebenen Steuerbefreiungen bewirken Ungleichbehandlungen natürlicher Personen, weil sie für gleich hohe Einkommen zu unterschiedlichen einkommensteuerlichen Belastungen führen, je nachdem welches Alter erreicht bzw. welcher Beruf ausgeübt wird. Sie sind daher am allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG zu messen. Zum Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung siehe nachfolgend 2., zum einschlägigen Prüfungsmaßstab siehe nachfolgend 3., zur verfassungsrechtlichen Rechtfertigung zu Frage 1 siehe nachfolgend 4., zur Rechtfertigung zu Frage 2 siehe nachfolgend 5. und zu Frage 3 siehe abschließend 6.

## 2. Gleichmäßigkeit der Besteuerung als verfassungsrechtliches Gebot

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. 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 unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereichen bestimmen lassen.<sup>1</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. Eine strengere Bindung des Gesetzgebers kann sich aus den jeweils betroffenen Freiheitsgrundrechten ergeben; dies gilt auch, wenn weniger die Merkmale, an die die gesetzliche Differenzierung anknüpft, für den Einzelnen verfügbar sind oder sich denen des Art. 3 Abs. 3 GG annähern.<sup>2</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>3</sup> (zum hier anwendbaren Prüfungsmaßstab siehe 3.).

---

1 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.

2 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.

3 Vgl. *Jarass*, in: *Jarass/Pieroth, Grundgesetz*, 16. Aufl. 2020, Art. 3 Rn. 21 ff.

Im **Steuerrecht** müssen die Steuerpflichtigen nach dem **Grundsatz der Lastengleichheit** durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Dabei hat der Gesetzgeber einen weit reichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes.<sup>4</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>5</sup> Der Gleichheitssatz wird im Steuerrecht **bereichsspezifisch konkretisiert** durch das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen **Leistungsfähigkeit**, insbesondere im Einkommensteuerrecht; danach darf der Gesetzgeber – zumindest für direkte Steuern – nicht auf finanzielle Mittel zugreifen, soweit keine individuelle Leistungsfähigkeit besteht.<sup>6</sup>

### 3. Bestimmung des Prüfungsmaßstabes

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. Bei strenger Prüfung ist der allgemeine Gleichheitssatz verletzt, wenn eine Gruppe von Normadressaten oder Normbetroffenen im Vergleich zu einer anderen anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die unterschiedliche Behandlung rechtfertigen können.<sup>7</sup>

Bei den hier beschriebenen Einkommensteuerbefreiungen wird an persönliche Umstände der Steuerpflichtigen angeknüpft, nämlich an das Lebensalter bzw. an den ausgeübten Beruf. Dabei handelt es sich um Differenzierungsmerkmale, die der Steuerpflichtige nicht beeinflussen kann bzw. grundsätzlich nicht oder nur sehr schwer ändern kann. Dabei handelt es sich um personenbezogene Differenzierungsmerkmale. Zudem bewegt er sich mit seiner Berufswahlentscheidung im verstärkten Schutzbereich des Grundrechts aus Art. 12 Abs. 1 Satz 1 GG. Folglich dürfte hier ein strenger Maßstab an die Rechtfertigung der Ungleichbehandlungen anzulegen sein.

### 4. Rechtfertigung der altersabhängigen Ungleichbehandlung (Frage 1)

#### 4.1. Möglicher sachlicher Grund für die Ungleichbehandlung

Für die altersabhängige Befreiung von der Einkommensteuer gemäß Frage 1 muss ein sachlicher Grund vorliegen, der geeignet und erforderlich zur Erreichung des Differenzierungsziels ist und

---

4 BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DSfR 2015, 31, Rn. 123; BVerfG, Beschluss vom 15.1.2008, 1 BvL 2/04, DSfRE 2008, 1003, Rn. 82; *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 265. EL. November 2021, AO § 3 Rn. 97.

5 BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DSfR 2015, 31, Rn. 123.

6 *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.121; *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 265. EL. November 2021, AO § 3 Rn. 48, 88 f.

7 Siehe *Hein*, in: Dreier, Grundgesetz-Kommentar, 3. Aufl. 2013, Art. 3 Rn. 20, 22.

im Lichte der Verhältnismäßigkeit eine Ungleichbehandlung rechtfertigen kann. Sachliche Gründe können die **Erhöhung der regulären Beschäftigung** junger Menschen bis zu 25 Jahren und die **Bekämpfung der Schwarzarbeit** in dieser Altersgruppe sein. Dies war offenbar die Motivation für eine entsprechende Regelung in Polen.<sup>8</sup> Allerdings lag die Jugendarbeitslosenquote in Polen im Januar 2022 bei 10,8 % und war damit fast doppelt so hoch wie in Deutschland (5,7 %).<sup>9</sup> Deutschland weist den niedrigsten Wert in der EU aus. Und der geschätzte Anteil der Schattenwirtschaft in allen Altersgruppen an der Wertschöpfung lag in Polen etwa im Jahr 2015 bei 23,3 %, in Deutschland bei 12,2 %.<sup>10</sup> Da in Deutschland offenbar derzeit kein gravierendes Problem im Bereich der Jugendarbeitslosigkeit besteht – dies gilt jedenfalls im Vergleich zu früheren Perioden oder im Vergleich zu anderen Staaten, darunter auch EU-Staaten – ist zweifelhaft, ob eine Steuerbefreiung für junge Steuerpflichtige unter 26 Jahren zur Erreichung der genannten Ziele beitragen kann.

Überdies ist die **Einkommensteuerbelastung** bis zu einem Bruttojahreseinkommen von 20.000 Euro bereits durch verschiedene einkommensteuerliche Regelungen reduziert. Zum einen greift bereits ein Grundfreibetrag von 9.984 Euro. Ein Arbeitnehmer kann zudem mindestens den Arbeitnehmer-Pauschbetrag von derzeit 1.000 Euro geltend machen (§ 9a Satz 1 Nr. 1 EStG). Weiter kann der Steuerpflichtige Beiträge zu der gesetzlichen Rentenversicherung (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG), Beiträge zu der gesetzlichen Krankenversicherung (§ 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG) sowie in Abhängigkeit von seinen persönlichen Umständen ggf. weitere Sonderausgaben von der steuerlichen Bemessungsgrundlage abziehen. Das zu versteuernde Einkommen eines Arbeitnehmers mit einem Bruttojahreseinkommen von 20.000 Euro liegt daher deutlich unter 20.000 Euro. Unter Berücksichtigung des Grundfreibetrags und der genannten Abzüge zahlt etwa ein lediger, kinderloser und nicht kirchensteuerpflichtiger Arbeitnehmer rund 1.050 Euro Einkommensteuer jährlich. Wesentlich höher sind dagegen seine Eigenanteile an den Sozialversicherungsbeiträgen, insbesondere zur gesetzlichen Krankenversicherung (7,3 % zzgl. Zusatzbeitrag) und zur gesetzlichen Rentenversicherung (9,3 %). Seine Sozialversicherungsbeiträge insgesamt betragen daher ein Mehrfaches der Einkommensteuer, im Beispielsfall rund 4.050 Euro. Ein verheirateter Arbeitnehmer mit einem Bruttojahreseinkommen von 20.000 Euro zahlt im Rahmen des Ehegattensplittings gar keine Einkommensteuer, wenn der Ehepartner kein Einkommen erzielt.

Es ist daher zumindest zweifelhaft, ob die Steuerbefreiung hinreichende Anreize setzen kann, um die Aufnahme regulärer Beschäftigungsverhältnisse bei Steuerpflichtigen unter 26 Jahren zu erhöhen. Im Hinblick auf ihre Erforderlichkeit zur Erreichung des Differenzierungsziels ist anzumerken, dass andere, möglicherweise weniger belastende Maßnahmen als eine persönliche Ein-

---

8 Siehe Spiegel vom 27.7.2019 (<https://www.spiegel.de/karriere/polen-regierung-schafft-einkommensteuer-fuer-junge-arbeitnehmer-ab-a-1279298.html>).

9 Europäische Union: Jugendarbeitslosenquoten in den Mitgliedstaaten im Januar 2022 (<https://de.statista.com/statistik/daten/studie/74795/umfrage/jugendarbeitslosigkeit-in-europa/>). Dies ist die Zahl der arbeitslosen 15-24-Jährigen als Anteil an der gesamten Erwerbsbevölkerung der gleichen Altersklasse.

10 Siehe die Zusammenstellung der Europäischen Kommission in: „Themenblatt Europäisches Semester Schwarzarbeit“ ([https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/file\\_import/european-semester\\_thematic-factsheet\\_undclared-work\\_de.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/file_import/european-semester_thematic-factsheet_undclared-work_de.pdf)).

kommensteuerbefreiung in Betracht kommen, zum Beispiel im Hinblick auf die Sozialversicherungsbeiträge, Mindestlohnbestimmungen, direkte Zuschüsse an die Beschäftigten oder an deren Arbeitgeber oder Maßnahmen zur Bekämpfung der Schwarzarbeit.

#### 4.2. Fehlende Angemessenheit der Differenzierung

Aber selbst wenn man davon ausgeht, dass die Steuerbefreiung gemäß Frage 1 zumindest in einem gewissen Umfang geeignet und erforderlich ist, um die Differenzierungsziele zu erreichen, verbleiben erhebliche Zweifel an ihrer Angemessenheit. Auch bei Vorliegen eines gewichtigen und geeigneten Sachgrundes muss die Ungleichbehandlung zur Erreichung des legitimen Differenzierungsziels angemessen, also verhältnismäßig im engeren Sinne sein. Für die Prüfung ist zu fragen, ob es im Hinblick auf die Erreichung der Differenzierungsziele angemessen ist, nur steuerpflichtige Arbeitnehmer unter 26 Jahren, nicht aber Steuerpflichtige ab 26 Jahren bzw. Steuerpflichtige mit anderen Einkünften als solchen aus nichtselbständiger Arbeit zu befreien, die ebenfalls nur über ein Bruttojahreseinkommen bis zu 20.000 Euro verfügen. Der bisher einheitliche Grundfreibetrag würde dadurch in Abhängigkeit vom Alter und von der Einkunftsart variieren.

Zwar verfügt der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der Tarifbelastung über einen sehr weiten Entscheidungsspielraum. Ein altersabhängig erhöhter Grundfreibetrag und damit eine altersabhängige Tarifbelastung ist jedoch ein erheblicher Eingriff in das personenbezogene Belastungssystem der Einkommensteuer. Die Einkommensteuer erfasst nur natürliche Personen, diese allerdings grundsätzlich ohne Rücksicht auf personenbezogene Merkmale, also zum Beispiel ohne Rücksicht auf Alter, Geschlecht, Ausbildung, Beruf, Herkunft oder Staatsangehörigkeit. Denn jede natürliche Person soll nach ihrer **wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit** zum Steueraufkommen beitragen. Alle ohne Ausnahme sollen ihr gesamtes disponibles Einkommen versteuern müssen.<sup>11</sup> Ein Kind ist daher genauso persönlich steuerpflichtig wie jede andere natürliche Person. Personenbezogene Steuerbefreiungen bestehen im Einkommensteuerrecht anders als etwa bei der Körperschaftsteuer oder der Gewerbesteuer nicht. Belastungen im persönlichen Bereich, die bei den Steuerpflichtigen zu besonderen Aufwendungen führen und ihre Leistungsfähigkeit mindern, werden im Einkommensteuerrecht nach dem subjektiven Nettoprinzip durch konkrete Tatbestände berücksichtigt (Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, Kinderfreibeträge, Kindergeld, Ehegattensplitting). Die gegenleistungslose Belastung natürlicher Personen mit Steuern durch den Staat rechtfertigt sich gerade auch aus der Gleichmäßigkeit der Besteuerung für alle.<sup>12</sup> Ein altersabhängiger, erhöhter Grundfreibetrag stellt daher eine **systemwidrige Begünstigung** dar, die – selbst wenn man ihre Geeignetheit und Erforderlichkeit gegen bestehende Zweifel bejaht – jedenfalls unangemessen sein dürfte. Das angestrebte Ziel wiegt im Verhältnis zur dadurch verursachten Ungleichbehandlung unter Durchbrechung der grundlegenden Systementscheidung der Einkommensbesteuerung nicht so schwer, um die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen.

---

11 Zum Universalitätsprinzip und zum Totalitätsprinzip im Einkommensteuerrecht siehe Hey in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.123, 8.1.

12 Siehe P. Kirchhof, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, 95. EL Juli 2021, Art. 3 Rn. 323.

### 4.3. Keine typisierte geringere Leistungsfähigkeit

Die steuerliche Leistungsfähigkeit kann bei Personen unter 26 Jahren auch nicht typisiert als geringer angesehen werden als bei älteren Steuerpflichtigen. Eine an das Alter anknüpfende Steuerentlastung findet sich etwa in § 24a EStG. Der darin vorgesehene Altersentlastungsbetrag wird bei Steuerpflichtigen, die das 64. Lebensjahr vollendet haben, von der Summe der Einkünfte abgezogen. Der Altersentlastungsbetrag in § 24a EStG verstößt nicht gegen das Allgemeine Gleichbehandlungsgesetz (AGG), gegen Unionsrecht oder gegen Art. 3 Abs. 1 GG.<sup>13</sup> Ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG liegt nicht vor, weil die altersabhängige Gewährung des Altersentlastungsbetrages durch sachliche Gründe gerechtfertigt ist, die sich aus den Besonderheiten der steuerlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen einerseits und der Besteuerung von Altersbezügen andererseits und der diesbezüglichen Reform von 2005 und deren langjährigen Übergangsregelungen ergeben.<sup>14</sup> Die Begründung des Altersentlastungsbetrags liegt also nicht in der typisierten Annahme einer altersabhängigen unterschiedlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Eine solche typisierte geringere Leistungsfähigkeit kann auch bei Steuerpflichtigen unter 26 Jahren nicht angenommen werden. Sie widerspricht der grundlegenden Belastungsentscheidung des Gesetzgebers (siehe oben 4.2.). Auf altersbedingte besondere Belastungssituationen nimmt das EStG durch konkrete Tatbestände flexibel Rücksicht, zum Beispiel durch den der Höhe nach unbegrenzten Werbungskostenabzug für Arbeitnehmer, der damit auch erhöhte Bedarfe bei Berufsanfängern wie etwa Kosten für die erstmalige Anschaffung von Arbeitsmitteln, Berufskleidung oder Fortbildungskosten erfasst (§ 9 Abs. 1 EStG), oder durch den Sonderausgabenabzug für Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung bis zu 6.000 Euro jährlich (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG).

## 5. Rechtfertigung der berufs- und altersabhängigen Ungleichbehandlung (Frage 2)

### 5.1. Möglicher sachlicher Grund für die Ungleichbehandlung

Ein Sachgrund für die Befreiung von Arbeitnehmern in Pflegeberufen bis zu einem bestimmten Bruttojahreseinkommen gemäß Frage 2 kann die Bekämpfung des Fachkräftemangels sein. Darin liegt grundsätzlich ein legitimes Differenzierungsziel. Die Steuerbefreiung könnte zumindest Anreize setzen, um Berufe der Alten- und Krankenpflege attraktiver zu machen. Denn die Steuerbefreiung für Arbeitnehmer in Pflegeberufen gemäß Frage 2 führt zu einer finanziellen Entlastung dieser Arbeitnehmer, die aufgrund der höheren Grenzen deutlich höher ausfällt als diejenige für Bruttojahreseinkommen bis zu 20.000 Euro (siehe dazu oben 4.1.). Die jährliche Entlastung von der Einkommensteuer kann bei einem ledigen, kinderlosen und nicht kirchensteuerpflichtigen Arbeitnehmer bis zu rund 5.230 Euro betragen (bei den Altenpflegern bis zu rund 3.860 Euro). Die tatsächliche Entlastung dürfte in den meisten Fällen deutlich darunter liegen, weil weitere oder andere persönliche Umstände einkommensteuerlich entlastend wirken (siehe auch bereits

---

13 FG Münster, Urteil vom 24.2.2016, 10 K 1979/15 E, BeckRS 2016, 94588; siehe auch BFH, Beschluss vom 3.9.2018, III B 74/17, DStRE 2019, 26; *Bleschick* in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Lfg. 292 Juni 2019, § 24a Rn. 3.

14 Siehe Fußnote 13.



oben 4.1.). Auch hier ist die Belastung durch Eigenbeiträge zu den Sozialversicherungen jeweils deutlich höher (rund 7.830 Euro bzw. 6.690 Euro).

Es ist jedenfalls nicht ausgeschlossen, dass die Aussicht auf die Steuerbefreiungen gemäß Frage 2 Anreize zur Aufnahme einer Beschäftigung in den Pflegeberufen setzt, so dass die Maßnahme geeignet sein könnte. Allerdings wirkt die Begrenzung auf Arbeitnehmer unter 30 Jahren diesem Ziel entgegen, weil sie ältere oder Arbeitnehmer nahe der 30 Jahre nicht erreicht. Zur Erforderlichkeit der Steuerbefreiungen gemäß Frage 2 ist wiederum anzumerken, dass anstelle einer Einkommensteuerbefreiung möglicherweise auch andere Maßnahmen denkbar sind, um das Differenzierungsziel zu erreichen, zum Beispiel im Hinblick auf die Entlastung von Sozialversicherungsbeiträgen, durch Mindestlohnbestimmungen, direkte Zuschüsse an die Beschäftigten (Pflegebonus) oder an deren Arbeitgeber.

## 5.2. Fehlende Angemessenheit der Differenzierung

Aber selbst wenn man davon ausgeht, dass die Steuerbefreiung gemäß Frage 2 zumindest in einem gewissen Umfang geeignet und erforderlich ist, um die Differenzierungsziele zu erreichen, bestehen erhebliche Zweifel an ihrer Angemessenheit. Hier ist zu fragen, ob es im Hinblick auf die Erreichung des Differenzierungsziels angemessen ist, nur Steuerpflichtige bzw. Arbeitnehmer, die einen Pflegeberuf ausüben *und* jünger als 30 Jahre sind, zu befreien, nicht aber Steuerpflichtige, die die gleichen Pflegeberufe ausüben und mindestens 30 Jahre oder älter sind (Vergleichsgruppe 1) und ebenso wenig Steuerpflichtige, die jünger als 30 Jahre sind und andere Berufe ausüben (Vergleichsgruppe 2). Im Ergebnis würde damit ein deutlich erhöhter Grundfreibetrag gewährt, der in Abhängigkeit vom Lebensalter (Vergleichsgruppe 1) bzw. vom ausgeübten Beruf (Vergleichsgruppe 2) steht.

Die **altersabhängige Differenzierung** innerhalb der Gruppe der Arbeitnehmer mit Pflegeberufen stellt eine im Einkommensteuerrecht systemwidrige Ungleichbehandlung gegenüber der Vergleichsgruppe 1 dar, die nicht zu rechtfertigen ist (siehe bereits oben 4.2.). Die betragsmäßigen Auswirkungen sind zudem deutlich größer als im obigen Fall. Die Differenzierung führt daher zu deutlich größeren Ungleichbehandlungen. Die Betrachtung der Geeignetheit der Maßnahme für das Differenzierungsziel (Abbau des Fachkräftemangels) verstärkt noch die Zweifel an der Angemessenheit. Denn der generelle Fachkräftemangel wird dadurch nur selektiv bekämpft, nämlich im Hinblick auf eine bestimmte Altersgruppe. Dies mag von der Vorstellung ausgehen, dass Steuerpflichtige ganz überwiegend in jungen Jahren ihre Berufswahlentscheidung treffen. Allerdings verfehlt die Maßnahme ihre Anreizwirkung nicht nur in den Fällen, in denen Pflegekräfte ihre Berufswahl erst später treffen (zum Beispiel im Falle einer Umschulung), sondern gerade auch in den Fällen, in denen Pflegekräfte – zum Beispiel aufgrund der hohen Belastung in Pandemie-Zeiten – vor der Entscheidung stehen, ihren Beruf aufzugeben oder zu wechseln. Die altersabhängige, selektive Begünstigung zulasten der Vergleichsgruppe 1 dürfte eine unangemessene Ungleichbehandlung im Hinblick auf ihre einkommensteuerliche Belastung darstellen.

Auch die **berufsabhängige Differenzierung** innerhalb der Gruppe der Arbeitnehmer unter 30 Jahren zulasten der Vergleichsgruppe 2 dürfte nicht mehr angemessen sein. Die vorgeschlagene Maßnahme löst bei durchschnittlich verdienenden Arbeitnehmern unter 30 Jahren erhebliche Ungleichbehandlungen aus. Zwar ist die Berufswahl im Gegensatz zum Alter theoretisch eine veränderliche und korrigierbare persönliche Entscheidung, faktisch ist sie jedoch in vielen Fällen

---

eine Lebensentscheidung. Es handelt sich daher um ein personenbezogenes persönliches Merkmal, das für die einkommensteuerliche Belastung nach der Leistungsfähigkeit grundsätzlich irrelevant sein muss. Die berufsbedingte deutliche Erhöhung des Grundfreibetrags für Arbeitnehmer in Pflegeberufen ist eine systemwidrige und erhebliche Ungleichbehandlung im Einkommensteuerrecht gegenüber der Vergleichsgruppe 2. Auch wenn die Reduzierung des Fachkräftemangels ein im hohen gesellschaftlichen Interesse stehendes Gemeinwohlziel ist, rechtfertigt dies keine erhebliche Ungleichbehandlung von Arbeitnehmern im Einkommensteuerrecht nach personenbezogenen Merkmalen. Dabei ist wiederum zu berücksichtigen, dass der steuerliche Zugriff auf das verdiente Einkommen natürlicher Personen seine verfassungsrechtliche Rechtfertigung gerade auch aus der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ohne Rücksicht auf personenbezogene Merkmale erhält (siehe oben 4.2.) und persönliche Belastungssituationen bereits durch spezifische einkommensteuerliche Tatbestände berücksichtigt werden. Es kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass Arbeitnehmer in Pflegeberufen generell eine verminderte steuerliche Leistungsfähigkeit aufweisen als andere Arbeitnehmer.

#### **6. Frage 3 (Auswirkungen auf den Haushalt)**

Welche Belastungen die gemäß den Fragen 1 und 2 beschriebenen Maßnahmen für den Bundeshaushalt bzw. – über die Beteiligung der Länder am Aufkommen der Einkommensteuer – für die Landeshaushalte mit sich bringen, kann dahinstehen, weil die genannten Einkommensteuerbefreiungen für Arbeitnehmer in Abhängigkeit vom Alter (Frage 1) bzw. in Abhängigkeit von der Ausübung von Pflegeberufen und einem bestimmten Alter (Frage 2) den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verletzen. Im Übrigen sind die erforderlichen Schätzungsgrundlagen und Berechnungsmodelle für eine Bestimmung der Auswirkungen auf die Haushalte von Bund und Ländern bei den Wissenschaftlichen Diensten nicht verfügbar.

\*\*\*