

Aktivrente

Grundgesetzliche Leitlinien einer möglichen Umsetzung

Verfassungsrechtliche Stellungnahme
im Auftrag der CDU Deutschlands

Prof. Dr. Gregor Kirchhof, LL.M. (Notre Dame – London)

Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Finanz- und Steuerrecht
Direktor des Instituts für Wirtschafts- und Steuerrecht
Juristische Fakultät der Universität Augsburg

Aktivrente

Grundgesetzliche Leitlinien einer möglichen Umsetzung

Verfassungsrechtliche Stellungnahme im Auftrag der CDU Deutschlands

September 2023

Inhaltsverzeichnis

I. Verfassungsrechtliche Leitlinien zur Umsetzung der Aktivrente – zusammenfassende Thesen	3
II. Die Idee der Aktivrente – lenkende Steuererleichterung zum gemeinen Wohl..	7
III. Verfassungsrechtliche Grundlagen – im Gesetz erkennbare Lenkungsentscheidung, Folgenabschätzung	10
1. Lenkende Steuererleichterung – Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers	10
2. Allgemeinheit der Steuer – Lenkungstatbestände müssen die Ausnahme bleiben	11
3. Lenkungskompetenz des Bundes – notwendige Zustimmung des Bundesrates	12
4. Kein Verzicht auf die Fiskalwirkung der Steuer – beschränkte Steuerermäßigung	13
5. Haushaltsrechtliche Verantwortung – schwierige Abschätzung fiskalischer Folgen	13
6. Kein Widerspruch zur Sachregelung – kompetenzrechtliche Folgerichtigkeit	14
7. Im Gesetz erkennbare Lenkungsentscheidung – zulässige Lenkungsziele	15
8. Der Raum der Freiheit wird geweitet	16
IV. Gleichheit – angemessener Freibetrag für alle Erwerbsaktiven, die Altersbezüge erhalten.....	17
1. Differenzierte Rechtfertigungslasten, Entscheidungsraum der Politik – Maßstab	17
2. Rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung – Prognose des Gesetzgebers	19
3. Steuererleichterung für alle Erwerbsaktiven mit Altersbezügen	20
4. Maßgebliche Intensität der Ungleichbehandlung – angemessener Steuerfreibetrag	22
5. Belastungsgrund – abgeschlossene Erwerbsbiographie, entrichtete Abgaben	23
6. Leistungsfähigkeit, Gleichheit in der Zeit – die besondere Finanzkraft im Alter	26
7. Verhältnismäßigkeit des Freibetrags – weiter Gestaltungsraum des Gesetzgebers	27
8. Gesetzesumgehende Gestaltungen vermeiden – starre Altersgrenze	30
V. Exkurs: Europarecht – Gleichbehandlung von Branchen und grenzüberschreitenden Sachverhalten.....	32
1. Grundfreiheiten – keine Sonderbehandlung grenzüberschreitender Sachverhalte	32
2. Beihilferecht – keine Unterscheidung nach Branchen	33
VI. Ein erster Schritt zur Vereinfachung des Steuerrechts? – Ergebnis und Ausblick.....	34

I. Verfassungsrechtliche Leitlinien zur Umsetzung der Aktivrente – zusammenfassende Thesen

1. Gegenwärtig wird vorgeschlagen, eine „**Aktivrente**“ in Deutschland einzuführen. Wer Altersbezüge bezieht, aber weiter erwerbstätig sein will, soll den Ertrag aus dieser Arbeit nicht oder nur partiell versteuern müssen. Sozialabgaben wären grundsätzlich weiterhin zu entrichten.

2. Die Aktivrente will **vier Pfeilern unseres Gemeinwesens** und damit legitimen Zielen dienen. Sie unterstützt – erstens – Menschen, die im Alter weiter beruflich tätig sein wollen, sei es für einen schonenden Übergang in die Zeit nach der Erwerbsbiographie, für das Selbstwertgefühl (Gebrauchtwerden) oder allgemein für eine auch gesundheitsfördernde Aktivität. Zudem wäre ihre finanzielle Situation im Alter verbessert. Insgesamt würden so – zweitens – die umlagefinanzierten Sozialsysteme, die auf einen demographischen Abgrund zusteuern, unterstützt. Hiervon würden auch Menschen profitieren, die im Alter nicht erwerbstätig sein können oder wollen. Die Aktivrente will – drittens – erfahrene Arbeitskräfte jedenfalls partiell im Erwerbsleben halten, um so die Wirtschaft zu stärken und insbesondere dem erheblichen Fachkräftemangel zu begegnen. Die erhöhte Erwerbsquote könnte schließlich – viertens – trotz der Steuererleichterung die Einnahmen des Staates erhöhen, sei es aufgrund einer steigenden Kaufkraft oder weil die Aktivrente der Schwarzarbeit entgegenwirkt.

3. Die erwogene Ermäßigung von der Einkommensteuer soll Steuerpflichtige motivieren, im Alter erwerbstätig zu sein, um den Menschen, dem Sozialstaat, dem Wirtschaftsstandort und dem Steuerstaat zu dienen. Die Aktivrente ist daher rechtstechnisch eine **lenkende Steuererleichterung**. Der **Bund** darf die Erleichterung als Teil des Einkommensteuerrechts regeln. Der **Bundesrat** müsste dem Gesetz **zustimmen** (Art. 105 Abs. 2 S. 2 Alt. 1, Abs. 3 GG). Der Gesetzgeber hat nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts einen weiten Entscheidungsraum, lenkende Steuererleichterungen in Kraft zu setzen. Er muss aber die tatsächlichen und fiskalischen Folgen für den Bund und die Länder gewissenhaft abschätzen. Das ist – wie jeder Blick in die Zukunft – kein leichtes Unterfangen. Nach einer gewissen Zeit sind diese Einschätzungen zu prüfen und ist insbesondere zu ermitteln, ob die erhofften Lenkungserfolge eingetreten sind. Aber auch dann bleiben lenkende Steuerregelungen verfassungsrechtlich **rechtfertigungsbedürftige Ausnahmen**. Dabei sind steuernde Entlastungen – wie in der Aktivrente – den weniger freiheitlichen Belastungen vorzuziehen.

4. Lenkungssteuern müssen durch eine **erkennbare gesetzgeberische Entscheidung** getragen sein (BVerfG). Die Ziele der Aktivrente sollten daher bereits **im Gesetz** knapp geregelt werden. In der Begründung des Gesetzentwurfs sind die Anliegen, die vermuteten fiskalischen Folgen des Gesetzes und die Prognosen, nach denen die Lenkungsziele erreicht werden, darzulegen. Die erwogene Steuererleichterung widerspricht in den anvisierten Lenkungswirkungen nicht den betroffenen Regelungsbereichen des Sozial- und Wirtschaftsrechts (kompetenzrechtliche Folgerichtigkeit). Auch die Freiheitsrechte werden nicht verletzt, der Raum der Freiheit im Alter vielmehr steuerlich geweitet.

5. Art. 3 Abs. 1 GG fordert, dass alle Menschen in den Genuss einer lenkenden Steuererleichterung kommen, für die die Lenkungsziele greifen. Die genannten Anliegen des Schutzes der Menschen, des Sozialstaates, der wirtschaftlichen Entfaltung, des Wirtschaftsstandortes sowie des Steuerstaates greifen nicht nur für Rentner, sondern grundsätzlich für **alle Erwerbsaktiven, die Altersbezüge** erhalten – unabhängig davon, in welcher Branche sie arbeiten, ob sie Arbeitnehmer, Freiberufler oder Unternehmer sind. Die Art der Altersbezüge prägt die sozialen Anliegen und den Fachkräftemangel nicht. Doch sind nur die Einkunftsarten steuerlich zu entlasten, bei denen die **Arbeitskraft** und nicht der Einsatz von Kapital im Vordergrund steht. Eine Geldanlage, eine Vermietung oder eine passive Unternehmensbeteiligung reduziert den Fachkräftemangel nicht und hält Menschen im Alter kaum aktiv. Die Steuererleichterung ist allen Erwerbsaktiven mit Altersbezügen zu gewähren. Die notwendige gesetzliche Typisierung wird für Arbeitnehmer leichter gelingen als für Selbstständige und Unternehmer.

6. Die Rechtfertigungserfordernisse des Art. 3 Abs. 1 GG erhöhen sich mit der **Intensität der Ungleichbehandlung** und damit mit der Höhe der steuerfreien Erträge. Zudem würde dem elementaren Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit kaum gefolgt, wenn ein finanziell sehr Erfolgreicher im Alter keinerlei Einkommensteuer entrichten müsste. Die Aktivrente sollte daher in einem **angemessenen Steuerfreibetrag** umgesetzt werden. Dieser ist aufgrund der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht zu hoch anzusetzen. Doch darf er auch nicht zu gering ausfallen, damit die erhofften Lenkungswirkungen erreicht werden. Daher wurden 2.000 Euro im Monat vorgeschlagen. Eine steuerliche Freigrenze würde die Lenkungsziele nicht sachgerecht verfolgen, weil der Anreiz nach dem Überschreiten der Grenze vollständig entfiel. Bei einer Steuererstattung wären die Verwaltungslasten unnötig hoch. Der neue Freibetrag würde zum existenzsichernden **Grundfreibetrag** treten, diesen unberührt lassen.

7. Wer von Altersbezügen profitiert und zudem einer Erwerbstätigkeit nachgeht, ist strukturell leistungsfähiger als ein vergleichbarer Steuerpflichtiger, der keine Altersversorgung erhält. Der Gleichheitssatz und das **Leistungsfähigkeitsprinzip** scheinen daher darauf zu drängen, die Erträge im Alter nicht in Teilen steuerfrei zu stellen. Doch ist die Ertragssituation in dieser Lebensphase eine besondere. Wer eine Altersversorgung erhält, hat ein Erwerbsleben hinter sich. Mit den in seiner Erwerbszeit entrichteten Abgaben hat er das Gemeinwesen zu einem gewissen Anteil bereits finanziert. **Steuersystematisch** lässt sich so begründen, erwerbliche Erträge im Alter in Teilen steuerfrei zu stellen.

8. Menschen, die Altersbezüge erhalten, müssen diese Bezüge versteuern. Eine Erwerbstätigkeit im Alter wird aufgrund dieser Abgabenlast und der steuerlichen Progression höher belastet als eine vergleichbare Tätigkeit vor dem Eintritt in die Altersversorgung. Diese gleichsam **doppelte Besteuerung** lässt sich mit der Gesamthöhe des Ertrags und der entsprechenden Leistungsfähigkeit rechtfertigen. Angesichts der Sondersituation im Alter und der abgeschlossenen Erwerbsbiographie darf der Gesetzgeber den kumulativen Effekt aber auch in einem Steuerfreibetrag mäßigen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip und die folgerichtige Besteuerung fordern keine Aktivrente. Doch widerspricht der neue Steuerfreibetrag diesen Grundlagen des Steuerrechts auch nicht.

9. Die Aktivrente bewirkt zudem lediglich eine **Ungleichbehandlung in der Zeit**. Arbeitseinkünfte werden je nach dem Zeitpunkt ihres Bezugs – vor oder während der Altersversorgung – unterschiedlich belastet. Die Besteuerung richtet sich nach der Lebensphase. Sie gilt für alle Steuerpflichtigen gleich.

10. Der Steuerfreibetrag für Erwerbstätige, die Altersbezüge erhalten, ist insgesamt **gleichheitsrechtlich gerechtfertigt**. Es ist – vorbehaltlich einer gewissenhaften Prüfung und Evaluation – davon auszugehen, dass die beachtliche Steuerermäßigung Menschen im Alter zu einer Erwerbstätigkeit bewegen wird. Dann erreicht die Aktivrente ihre Ziele und rechtfertigt sich insoweit selbst. Die Menschen, der Sozialstaat, die Freiheit im Alter, der Wirtschaftsstandort und der Steuerstaat werden gestärkt. Zudem folgt der Freibetrag der steuerlichen Sondersituation nach dem Abschluss eines Erwerbslebens und dabei den auch finanziellen Besonderheiten des Alters.

11. Die Aktivrente ist so zu regeln, dass **steuerumgehende Gestaltungen** und nicht bezweckte Mitnahmeeffekte von vornherein vermieden werden. Denkbar ist, dass ein Arbeitsverhältnis vorzeitig gekündigt oder eine Unternehmertätigkeit nur auf dem

Papier beendet wird, allein um in den Genuss von Altersbezügen und des neuen Steuerfreibetrags zu kommen. Der Gesetzgeber muss zunächst in einer **robusten Typisierung**, die solche Umgehungen vermeidet, den Erhalt von Altersbezügen auch für Selbstständige und Unternehmer regeln. Zudem sollte er eine **Altersgrenze** vorsehen, ab der die neue Steuerermäßigung gewährt wird. Das Alter lässt sich nicht gestalten. Der Gesetzgeber könnte sich dabei an geltenden Altersregeln orientieren, wenn eine körperliche Arbeit nur bis zum 60., eine Tätigkeit am Schreibtisch aber bis zum 65. oder 67. Lebensjahr ausgeübt wird. Für Einzelfälle, in denen der Beruf mit guten Gründen vorzeitig beendet wird, mag eine Ausnahmegesetzgebung erwogen werden. Doch würde diese Regelung sachwidrigen Steuergestaltungen eine Tür öffnen, die allerdings unter einer besonderen Beobachtung stünden. Die notwendigen Einzelfallprüfungen würden aber einen bürokratischen Aufwand verursachen, der vermeidbar wäre.

12. Die Aktivrente unterstützt Steuerpflichtige in einer besonderen Phase ihres Lebens, in der sie eine Erwerbsbiographie hinter sich haben, sich umstellen müssen, zuweilen finanzielle Engpässe, auch Beschwerden und Krankheiten auftreten, berufliche sowie soziale Veränderungen und weitere Herausforderungen zu meistern sind. Angesichts dieser grundlegenden Anliegen, die in Teilen die Menschenwürde berühren, ist der angemessene Freibetrag gerechtfertigt. In vergleichbaren Zielsetzungen haben mehr als die Hälfte der OECD-Länder ältere Menschen auf unterschiedliche Weise einkommensteuerlich entlastet. Die positiven Folgen würden sich intensivieren, wenn die Aktivrente zum Anlass genommen würde, bestehende **Hürden für Erwerbstätigkeiten im Alter** abzuschaffen und bestehende **Anreize, ein Arbeitsverhältnis vorzeitig zu beenden und in die Altersversorgung einzutreten**, zu hinterfragen. Zudem könnte die **Einkommensteuer im Alter** über den neuen Freibetrag hinaus **vereinfacht und pauschal** erhoben werden. Die dann mögliche umfassende digitale Anwendung des Steuerrechts mag dazu führen, den Vorbildern anderer Länder zu folgen und über die Besteuerung im Alter hinaus das **Einkommensteuerrecht umfassend zu vereinfachen und zu digitalisieren**. In einem wahrhaften Befreiungsschlag wären alle Steuerbetroffenen entlastet, die Steuerpflichtigen, die Steuerberater, der Fiskus und die Finanzgerichte. In der erheblichen Rücknahme der Erhebungskosten würde die Steuer ihren Auftrag, das Gemeinwesen zu finanzieren, besser erfüllen. Vor allem aber wären die Freiheit, die Gleichheit, der Rechtsstaat und der Wirtschaftsstandort in den gegenwärtigen Krisenzeiten nachhaltig gestärkt.

II. Die Idee der Aktivrente – lenkende Steuererleichterung zum gemeinen Wohl

Bereits seit Anfang des Jahres wird vorgeschlagen, eine „Aktivrente“ in Deutschland neu zu regeln.¹ Wer das gesetzliche Rentenalter erreicht, aber weiter im Erwerbsleben arbeiten möchte, soll den Ertrag aus dieser Arbeit nicht oder nur in Teilen versteuern müssen. Die Sozialbeiträge müssten aber grundsätzlich weiter entrichtet werden.² „Letztlich würden alle von der Aktivrente profitieren: Der Rentner erhält mehr Geld, der Arbeitgeber erfahrene Fachkräfte und der Staat mehr Kaufkraft.“³

Die Aktivrente will vier Pfeilern unseres Gemeinwesens dienen, den Menschen, den Sozialsystemen, dem Wirtschaftsstandort und dem Steuerstaat.

Die Aktivrente unterstützt – *erstens* – Menschen, die nach dem eigentlichen Abschluss ihres Erwerbslebens ganz oder in Teilen weiter arbeiten wollen, sei es aus finanziellen, sozialen, beruflichen oder gesundheitlichen Motiven. Der steuerliche Anreiz soll die Entfaltung der Freiheit in einer Lebensphase steuerlich erleichtern, in der das Alter eine Zurückhaltung vermitteln mag, aktiv zu sein. Eine Erwerbstätigkeit, die im Alter nicht abrupt endet, sondern sukzessive reduziert wird, könnte den Übergang in die Zeit nach dem Erwerbsleben schonender und organischer gestalten. Die weitere berufliche Aktivität kann die sozialen Kontakte stärken und auch das Erlebnis hilfreich sein, weiterhin seine Erfahrungen einzusetzen und gebraucht zu werden. Zudem würde die finanzielle Situation verbessert. Schließlich mögen all diese Entwicklungen positive gesundheitliche Folgen mit sich bringen und die allgemeine Vitalität der Menschen im Alter stärken.

¹ CDU/CSU, Unsere Agenda für Deutschland, Erklärung der Präsidien von CDU und CSU, 30. Juni 2023, S. 2 (<https://assets.ctfassets.net/nwwnl7ifahow/j4Ds29NxdI6z35hKNdRwO/d30d0b26a38af8c08a078851ca84cc82/UnsereAgenda fuer Deutschland.pdf>; 26.9.23); C. Linnemann, Infobrief – Nr. 63 – 01/2023, S. 1 (https://carsten-linnemann.de/wp-content/uploads/2023/02/infobrief_0123.pdf; 26.9.23).

² Dabei könnten aber die Beiträge für die Arbeitslosenversicherung entfallen. Zudem würde sich die Frage stellen, ob durch die Abgaben die bestehenden Altersbezüge erhöht würden.

³ C. Linnemann, Infobrief – Nr. 63 – 01/2023 (Fn. 1), S. 1: „Die Situation am Arbeitsmarkt ist dramatisch. Wir verlieren jedes Jahr Hunderttausende gesunde und motivierte Arbeitskräfte, weil der Staat sie teils vorzeitig in Rente schickt. Dabei würden viele von ihnen gerne weiterarbeiten. Für sie habe ich eine „Aktivrente“ vorgeschlagen: Wer das gesetzliche Rentenalter erreicht hat, aber weiterarbeiten möchte, soll sein Gehalt steuerfrei bekommen. Entrichtet werden müssten nur noch die Sozialbeiträge. Der Ansatz ist radikal. Aber wir sind dringend auf dieses Potenzial angewiesen! Denn es rücken schlichtweg zu wenige junge Kräfte nach. Letztlich würden alle von der Aktivrente profitieren: Der Rentner erhält mehr Geld, der Arbeitgeber erfahrene Fachkräfte und der Staat mehr Kaufkraft. Warum also probieren wir diesen Vorschlag nicht einfach mal in einem Pilotprojekt aus? Fest steht jedenfalls, dass nicht zu handeln die schlechteste aller Möglichkeiten ist.“

Zweitens steuern die umlagefinanzierten Systeme – die Renten-, Kranken- und Pflegeversicherung – auf einen demographischen Abgrund zu.⁴ Doch dürfen die Sozialsysteme nicht versagen. Die Politik muss sie daher bereits jetzt reformieren. Die Versicherungen schützen Menschen in Situationen besonderer grundrechtlicher Betroffenheit, wenn sie krank, pflegebedürftig oder im Alter auf Erträge angewiesen sind. Zuweilen garantieren die Sozialsysteme eine menschenwürdige Existenz. Die Aktivrente reformiert die Versicherungen nicht in der geforderten Weise. Doch sucht sie in der gegenwärtigen Notsituation, das Leben der Menschen im Alter zu verbessern – mit positiven Folgen für die Systeme. Die einen gehen selbstbestimmt weiterhin einem Beruf nach, sind aktiv, erhöhen ihre Finanzkraft und entrichten Sozialbeiträge, obwohl sie jedenfalls in den Altersbezügen bereits Sozialleistungen erhalten. Den anderen, die eine solche Tätigkeit nach ihrem Erwerbsleben nicht anstreben wollen oder können, käme zugute, dass die bedrohten Systeme so entlastet werden. Wer als Handwerker ab einem bestimmten Alter nicht mehr arbeiten kann oder soll, profitiert von den gestärkten Sozialversicherungen.

Sodann will die Aktivrente – *drittens* – erfahrene Arbeitskräfte im Alter im Erwerbsleben halten. Die Wirtschaft soll von den Erfahrungen, auch von Kooperation von Erwerbstätigen unterschiedlichen Alters profitieren. Zudem würde der ebenfalls aufgrund der demographischen Entwicklung steigende Fachkräftemangel reduziert und der Wirtschaftsstandort auch so gestärkt.

Viertens soll die erwogene Steuerermäßigung die Kaufkraft im Alter steigern, wovon ebenfalls jeder Einzelne, aber auch die Wirtschaft profitieren würde. Ein weiterer Gewinner könnte das Gemeinwesen auch finanziell sein. Zwar wird die geplante Steuerfreiheit der Erwerbsarbeit im Alter dazu führen, dass bestimmte Steuereinnahmen ausbleiben. Auch kann es zu sachwidrigen Steuergestaltungen und Mitnahmeeffekten kommen, denen bereits im Gesetz entgegenzuwirken ist. Doch könnte die Aktivrente in der Steigerung der Wirtschaftskraft und des Konsums nach einer Gesamtbilanz die Steuereinnahmen auch erhöhen. Eine weitere Hoffnung ist, die Praxis zu reduzieren, Erträge nicht zu versteuern (Schwarzarbeit).

⁴ Zwar wirken insgesamt auch Variablen wie die Erwerbsquote, die Zuwanderung oder das Produktivitäts- und Qualifikationsniveau. Doch prägt die Demographie in den klaren Befunden des Statistischen Bundesamtes die Entwicklung und gefährdet die Existenz der Systeme. Drei im Grunde unumkehrbare demographische Entwicklungen laufen zusammen. Erstens sinkt die Zahl der Beitragszahler und steigt der Anteil der Leistungsempfänger. Zweitens erhöhen sich mit der Lebenserwartung die Leistungsdauer und der Bedarf. Die Ausgaben treibt – ebenfalls zum Wohle aller – auch der medizinische Fortschritt. Drittens intensiviert sich der bereits so bewirkte erhebliche Druck, wenn die sog. Babyboomer in den nächsten 25 Jahren von Beitragszahlern zu Leistungsempfängern werden (Destatis, Bevölkerung im Wandel, 14. koordinierte Bevölkerungsvorausberechnung, 2019, S. 5, 19 ff., 43 ff.; G. Kirchhof, Intertemporale Freiheitssicherung, 2022, S. 43 ff. m.w.N.).

Die Aktivrente will den Menschen und in besonderen Fällen auch der Menschenwürde dienen. Sie soll den Sozialstaat, die Berufsfreiheit, den Wirtschaftsstandort und auch den Steuerstaat stärken. Eine entsprechende Gesetzesänderung müsste das Maß des Grundgesetzes und insbesondere die Vorgaben des Steuer- und Finanzverfassungsrechts wahren. Dabei stellt sich vor allem die Frage, wie eine Steuerfreiheit der Erwerbstätigkeit während des Bezugs von Altersbezügen gleichheitsgerecht tatbestandlich zu fassen ist. Zu erörtern ist, ob die Aktivrente nur Rentner erreichen soll oder alle Menschen, die im Alter erwerbsaktiv sind, unabhängig davon, ob sie als Arbeitnehmer, Selbstständiger oder Unternehmer tätig sind. Zudem sind bereits durch den gesetzlichen Tatbestand steuerumgehende Gestaltungen möglichst zu verhindern, damit Berufstätigkeiten nicht allein auf dem Papier früher beendet werden, um in einen vorzeitigen Genuss der Altersbezüge und der Aktivrente zu kommen.

III. Verfassungsrechtliche Grundlagen – im Gesetz erkennbare Lenkungsentscheidung, Folgenabschätzung

1. Lenkende Steuererleichterung – Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers

Die Idee der Aktivrente will Einkünfte, die parallel zu den Altersbezügen erwirtschaftet werden, von der Einkommensteuer ganz oder in Teilen freistellen, um so bestimmte soziale, wirtschaftliche und finanzrechtliche Ziele zu verfolgen.⁵ Rechtstechnisch soll daher eine Steuervergünstigung in dem Anliegen geregelt werden, das Verhalten der Menschen zu beeinflussen (lenkende Steuererleichterung).⁶ § 3 Abs. 1 AO konkretisiert den verfassungsrechtlichen Begriff der Steuer. Steuern sind hiernach 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 – dies regelt der zweite Halbsatz ausdrücklich – auch Nebenzweck sein.

Die Steuer ist eine Allgemeinlast. In der Belastung grundsätzlich jedes Bürgers beeinflusst sie das Verhalten. Die Betroffenen mögen sich auf die Last einstellen oder ihr Verhalten auch darauf anlegen, die Abgabe nicht oder nur in Teilen zu entrichten. Diese allgemeinen Wirkungen von Abgaben sind von den jeweiligen nichtfiskalischen Lenkungswirkungen zu unterscheiden. Die Rechtsfragen lenkender Abgaben stellen sich erst, wenn zu den abgabenimmanenten Folgen weitere grundrechtserhebliche Lenkungswirkungen treten. Maßgeblich ist die Wirkung der Norm, nicht der Wille des Gesetzgebers. Doch der lenkende Effekt einer steuerlichen Entlastung ist – wie jeder Blick in die Zukunft – ungewiss. Auch soziologische und ökonomische Analysen können die

⁵ Bereits unter II.

⁶ Zum Begriff: *R. Wernsmann*, Steuerlenkung, in: *Leitgedanken des Rechts*, Bd. II, 2013, § 152 Rn. 1 m.w.N.; für die Diskussion: *L. Osterloh*, Lenkungsnormen im Einkommensteuerrecht, *DStJG* 24 (2001), 383 (385 ff. m.w.N.); insgesamt hierzu und zum Folgenden auch *G. Kirchhof*, in: *HHR*, Einleitung EStG, April 2020, Anm. 311 ff.; *ders.*, Die lenkende Abgabe, *Die Verwaltung* 46 (2013), 349 ff.; **Leitentscheidungen**: BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (180 ff., Rn. 121 ff.) – Erbschaftsteuer III; BVerfG, 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (31 ff.) – Erbschaftsteuer II; BVerfG, 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210 (231 ff.) – Pendlerpauschale.

Folgen einer Aktivrente nur abschätzen und nicht präzise vorhersagen. Verfassungsrechtlich hat der Gesetzgeber einen breiten Gestaltungsraum und eine weite Einschätzungsprärogative, Steuererleichterungen zu regeln und deren Folgen zuvor zu ermes- sen.⁷ Das Verfassungsrecht legt nahe, die entsprechenden Entscheidungen durch Ana- lysen der zuständigen Ministerien oder der Wissenschaft zu stützen. Nach der möglichen Neuregelung sind zudem mit einem zeitlichen Abstand die anvisierten Lenkungswir- kungen zu evaluieren.⁸

Mit der Aktivrente wird erwogen, die Einkommensteuer vollständig oder in Teilen zu- rückzunehmen, wenn eine Erwerbstätigkeit in der Zeit der Altersversorgung und daher nach dem eigentlichen Erwerbsleben ausgeübt wird. Die Betroffenen müssen die Ein- kommensteuerlast in der Regelhöhe von 14 bis 42 Prozent⁹ nicht mehr oder nur noch partiell tragen. Eine solche Entlastung wäre erheblich. Aufgrund der breiten Entlas- tungswirkung liegt es nahe, dass das Verhalten der Menschen beeinflusst und die steu- erliche Regelung daher lenkend wirken wird.

2. Allgemeinheit der Steuer –

Lenkungsstatbestände müssen die Ausnahme bleiben

Der moderne Staat ist Steuerstaat. Er wird zuvörderst durch Steuern finanziert.¹⁰ Die Einkommensteuer ist eine Gemeinlast. Die Steuerpflichtigen finanzieren durch diese Abgabe die öffentliche Hand. Will der Gesetzgeber durch eine Erleichterung von der Einkommensteuer lenken, vernachlässigt er den Finanzauftrag und die Allgemeinheit der Steuer. Ein Teil der Steuerpflichtigen – im Falle der Aktivrente die Erwerbstätigen nach ihrer eigentlichen Erwerbszeit – wird entlastet, um die außerfiskalischen Len- kungszwecke des Schutzes der Menschen, auch der Menschenwürde, des Sozialstaates,

⁷ BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (180 ff., Rn. 121 ff.) – Erbschaftsteuer III; BVerfG, 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (31 ff.) – Erbschaftsteuer II; BVerfG, 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210 (231 ff.) – Pendlerpauschale; BVerfG, 20.4.2004 – 1 BvR 1748/99 u.a., BVerfGE 110, 274 (292 f.) – ökologische Steuerreform; allgemein: BVerfG, 19.11.2019 – 2 BvL 22/14 u.a., BVerfGE 152, 274 (313 ff., Rn. 100 ff.) – Erstausbildungskosten; BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (145 ff., Rn. 106 ff.) – Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften.

⁸ Insgesamt hierzu und zum Folgenden *G. Kirchhof*, in: HHR, Einleitung EStG, April 2020, Anm. 311 ff. m.w.N.

⁹ Siehe für den Einkommensteuertarif § 32a EStG.

¹⁰ Siehe bereits *L. v. Stein*, Finanzwissenschaft, 1860, S. 102; klarer: *A. Schäffle*, in: *v. Stein*, Lehrbuch der Fi- nanzwissenschaften, Theil 1, 1895, S. 74 (107); deutlich: *J. A. Schumpeter*, Die Krise des Steuerstaats, 1918; *K. Vogel*, Der Finanz- und Steuerstaat, HStR II, 3. Auflage 2004, § 30 Rn. 51 ff.

der Wirtschaftsfreiheit und des Steuerstaates zu verfolgen.¹¹ Eine lenkende Abgabengestaltung ist daher steuersystematisch und grundgesetzlich eine zu rechtfertigende Ausnahme. Ohnehin leidet das Steuerrecht gegenwärtig unter einer zu hohen Komplexität, die auch auf zahlreiche steuernde Tatbestände und Ausnahmen zurückzuführen ist. Die bürokratischen Lasten sind auch deshalb zu hoch. Das komplexe Recht steht zudem einer breiteren Digitalisierung der Besteuerung, die andere Länder bereits kennen, und damit einer Entlastung aller Steuerbetroffenen entgegen.¹² Eine steuerliche Lenkung stört das System.¹³ Verfassungsrechtlich ist sie auch deshalb in den folgenden grundgesetzlichen Maßstäben besonders zu begründen.¹⁴

3. Lenkungscompetenz des Bundes – notwendige Zustimmung des Bundesrates

Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes oder der Länder für die Regelung der Aktivrente richtet sich nach der Zuständigkeit für die Steuer, die ermäßigt werden soll. Lenkende Steuertatbestände fußen nicht in der Sachkompetenz der Bereiche, in denen die Lenkungswirkung greifen soll, und auch nicht in beiden Zuständigkeiten für die Steuer und den aufgerufenen Sachbereich. Eine Lenkungsabgabe bleibt – in den Worten des Bundesverfassungsgerichts – „als Handlungsmittel in den Rechtsfolgen und in der Ertragswirkung eine Steuer [...]. Nur wenn die steuerliche Lenkung nach Gewicht und Auswirkung einer verbindlichen Verhaltensregel nahekommt, die Finanzfunktion der Steuer also durch eine Verwaltungsfunktion mit Verbotscharakter verdrängt wird, bietet die Besteuerungskompetenz keine ausreichende Rechtsgrundlage.“¹⁵

Die in der Aktivrente erwogene Steuerbefreiung errichtet keine verbindliche Verhaltensvorgabe. Die notwendige Kompetenzgrundlage richtet sich daher nach der gesetzgeberischen Zuständigkeit für die Einkommensteuer. Gem. Art. 105 Abs. 2 S. 2 Alt. 1 GG hat der Bund die Kompetenz für Steuern, deren Ertrag ihm ganz oder in Teilen zusteht. Die Einkommensteuer ist eine Gemeinschaftsteuer, deren Aufkommen dem Bund und den Bundesländern zugutekommt (Art. 106 Abs. 3 S. 1 GG). Der Bund darf

¹¹ Zu diesen Zielen bereits unter II.

¹² Hierzu *G. Kirchhof*, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Digitalisierung des Steuerrechts, DStR 2023, 355 ff.

¹³ Für die Diskussion: *R. Wernsmann*, Steuerlenkung, in: Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 152 Rn. 4; *L. Osterloh*, Lenkungsnormen im Einkommensteuerrecht, DStJG 24 (2001), 383 (385 ff.); jeweils m.w.N.

¹⁴ Siehe hierzu *G. Kirchhof*, in: HHR, Einleitung EStG, April 2020, Anm. 315 ff.

¹⁵ BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (117 f.) – kommunale Verpackungsteuer.

eine Aktivrente als lenkende Befreiung von der Einkommensteuer daher regeln. Der Bundesrat muss der Regelung zustimmen (Art. 105 Abs. 3 GG).¹⁶ Die Länder dürfen die Gemeinschaftsabgaben zwar nicht selbst regeln. Über die Zustimmung im Bundesrat beeinflussen sie aber die Entscheidung über die Gemeinschaftsteuern und damit über ihre Steuereinnahmen.

4. Kein Verzicht auf die Fiskalwirkung der Steuer – beschränkte Steuerermäßigung

Steuern finanzieren den Staat. Der steuerlichen Kompetenz, lenkende Tatbestände zu regeln,¹⁷ wird so ein Maß gesetzt. Wäre die lenkende Regelung derart erfolgreich, dass niemand mehr den Steuertatbestand verwirklicht, würde das Steuergesetz seinen Fiskalzweck nicht mehr erreichen. Einnahmen würden durch die Steuer nicht mehr erzielt. Doch eine Steuer, die den Staat nicht finanziert, ist nicht zu rechtfertigen. Auch darf – wie das Bundesverfassungsgericht und der Bundesfinanzhof für die Erbschaftsteuer betonen¹⁸ – die steuerliche Belastung nicht die Ausnahme und die Entlastung die Regel sein. Die Aktivrente wäre daher unzulässig, wenn sie dazu führen würde, dass strukturell das Erwerbsleben nicht mehr besteuert würde. Zwar liegt eine solche Wirkung schon deshalb fern, weil die Steuererleichterung erst im Alter nach einer Erwerbsbiographie greift. Die notwendige Fiskalwirkung jeder Steuer legt dennoch bereits in diesem Ausgangspunkt nahe, die Steuerbefreiung zu beschränken.

5. Haushaltsrechtliche Verantwortung – schwierige Abschätzung fiskalischer Folgen

Regeln der Bundestag und der Bundesrat¹⁹ die Aktivrente und damit eine lenkende Steuerentlastung, verzichtet die öffentliche Hand zugunsten der sozialen, wirtschaftlichen und steuerlichen Lenkungsziele auf Einnahmen. Die Höhe des Einnahmeausfalls ist

¹⁶ L. Osterloh, Lenkungsnormen im Einkommensteuerrecht, DStJG 24 (2001), 383 (395); Chr. Seiler, in: Dürrig/Herzog/Scholz, GG, 98. Lfg. März 2022, Art. 105 Rn. 159 ff., 198 ff.; jeweils m.w.N.

¹⁷ Soeben unter III. 3.

¹⁸ BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (202, Rn. 169) – Erbschaftsteuer III; BFH, 27.9.2012 – II R 9/11, BStBl. II 2012, 899 (Rn. 149 ff.) – Vorlage Erbschaftsteuer.

¹⁹ Soeben unter III. 3.

kaum vorherzusehen. Es ist ungewiss, wie viele Steuerpflichtige der entlastenden Lenkungswirkung folgen werden. Im Falle der Aktivrente kommt hinzu, dass die Aktivierung von Arbeitskräften im Alter zu einer höheren Kaufkraft und damit unter anderem zu steigenden Umsatzsteuereinnahmen führen, sie den Steuerstaat auch durch weitere Effekte wie den Rückgang der Schwarzarbeit insgesamt stärken könnte.²⁰ Würde nur ein Teil des Erwerbseinkommens steuerlich entlastet, könnte ein Anstieg der Erwerbsquote im Alter trotz der eigentlichen Steuerbefreiung daher selbst die Einnahmen aus der Einkommensteuer erhöhen. Die finanziellen Folgen der Regelung einer Aktivrente sind daher nur äußerst schwer abzuschätzen. Der Steuergesetzgeber kann eine entsprechende Regelung daher – wie stets bei Steuererleichterungen – haushaltsrechtlich nicht in den genauen Folgen verantworten. Dies ist auch deshalb misslich, weil die finanzverfassungsrechtliche Ertragsverteilung im Bereich der öffentlichen Hand Verantwortlichkeiten, Gestaltungsmöglichkeiten und damit Macht zuweist. Die Einnahmen aus der Einkommensteuer erhalten der Bund und die Bundesländer gemeinsam.²¹ Die Aktivrente könnte daher finanziell auch zulasten der Länder wirken. Der Gesetzgeber muss diese haushaltsrechtlichen Folgen so genau wie möglich evaluieren und auch anhand dieser Abschätzung prüfen, ob die Folgen finanziell zu vertreten sind.²² Angesichts der möglichen positiven fiskalischen Wirkungen liegt es nahe, dass die Folgen der Aktivrente haushaltsrechtlich verantwortbar sind.

6. Kein Widerspruch zur Sachregelung – kompetenzrechtliche Folgerichtigkeit

Die Kompetenz, steuerliche Lenkungen zu regeln, entbindet nicht von der notwendigen Rücksichtnahme im Bundesstaat und den rechtstaatlichen Geboten der Rechtsklarheit und Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung. Eine lenkende Abgabe fußt kompetenziell zwar nicht in den Sachbereichen des Sozial- oder Wirtschaftsrechts, in denen sich die lenkende Wirkung entfalten soll. Doch darf der Gesetzgeber diese Kompetenzräume durch Tatbestände des Steuerrechts auch nicht sachwidrig betreten. Den Menschen sind nicht im Sach- und Steuergesetz unterschiedliche Vorgaben zu setzen. Dann würde letztlich der Fiskus gegen die Sachverwaltung agieren. Die steuerliche Lenkung muss daher

²⁰ Bereits unter II.

²¹ Art. 106 Abs. 3 S. 1 GG; bereits unter III. 3.

²² BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (147) – Vermögensteuer; siehe bereits unter III. 1.

auf das betroffene Sachgesetz abgestimmt sein, sich folgerichtig in das Regelungskonzept des Rechtsgebiets – des Sozial- und Wirtschaftsrechts – einfügen. Der Steuergesetzgeber nutzt seine Kompetenz, um eine Regelung auf einem Sachgebiet zu treffen, für das er entweder nicht oder nur auf Grundlage einer anderen Kompetenznorm zuständig wäre. Die steuerliche Lenkung ist kompetenziell eine abstimmungsbedürftige Ausnahme. Nach dieser kompetenzrechtlichen Folgerichtigkeit dürfen keine Lenkungstatbestände in Kraft gesetzt werden, die im Widerspruch zur sachgesetzlichen Regelung stehen.²³ In den anvisierten positiven Folgen für die Menschen, die Sozialsysteme und das Wirtschaftsleben²⁴ wird diese verfassungsrechtliche Vorgabe zu prüfen, dabei aber zu erfüllen sein.

7. Im Gesetz erkennbare Lenkungsentscheidung – zulässige Lenkungsziele

Abgaben und insbesondere Steuern belasten die Menschen zum Teil erheblich. Die Finanzverfassung ist auch deshalb durch eine besondere „Formenklarheit und Formenbindung“ gekennzeichnet, in der die verfassungsrechtlichen Grenzen des Gesetzgebers betont werden. Die „Schutz- und Begrenzungsfunktion“ entfaltet sich „auch im Verhältnis zum Bürger, der darauf vertrauen darf, nur in dem durch die Finanzverfassung vorgegebenen Rahmen belastet zu werden.“ Das Grundgesetz muss in seinen Finanzregeln insgesamt „ein Stück Gemeinwohlgerechtigkeit“ bewirken.²⁵ Diese besondere Schutzfunktion hat das Bundesverfassungsgericht in bindenden Typusbegriffen für Abgaben konkretisiert. Nur innerhalb der so gefassten Abgabenbegriffe verfügt der Gesetzgeber über einen weiten Gestaltungsraum.²⁶ Die Formen- und Typusstrenge der Finanzverfassung, die haushaltsrechtliche Verantwortung des Gesetzgebers²⁷ und die mit dem Sachgesetz abgestimmte Lenkungswirkung²⁸ bestätigen die rechtsstaatliche Vorgabe, nach der der

²³ BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (118 f.) – kommunale Verpackungsteuer; BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1876/91 u.a., BVerfGE 98, 83 (98) – Landesrechtliche Abfallabgabe.

²⁴ Bereits unter II.

²⁵ BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (190 ff., Rn. 57 ff., Zitate: 191 f., Rn. 58, 60) – Kernbrennstoffsteuer; BVerfG, 17.1.2017 – 2 BvL 2, 3, 4, 5/14, BVerfGE 144, 369 (397, Rn. 62 ff.) – Rückmeldegebühr Brandenburg; BVerfG, 6.11.2012 – 2 BvL 51, 52/06, BVerfGE 132, 334 (349 ff., Rn. 49 ff.) – Rückmeldegebühr Berlin; BVerfG, 12.5.2009 – 2 BvR 743/01, BVerfGE 123, 132 (141) – Holzabsatzfonds, Forstabsatzfonds; BVerfG, 19.3.2003 – 2 BvL 9, 10, 11, 12/98, BVerfGE 108, 1 (18) – Rückmeldegebühr Baden-Württemberg; BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – kommunale Verpackungsteuer; BVerfG, 6.11.1984 – 2 BvL 19, 20/83 u.a., BVerfGE 67, 256 (288 f.) – Investitionshilfegesetz.

²⁶ BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff., Rn. 64 ff.) – Kernbrennstoffsteuer.

²⁷ Unter III. 5.

²⁸ Unter III. 6.

Gesetzgeber Lenkungsziele mit hinreichender Bestimmtheit tatbestandlich vorzuzeichnen und folgerichtig zu verfolgen hat. Lenkungssteuern müssen – dies betont das Bundesverfassungsgericht ausdrücklich – durch eine erkennbare gesetzgeberische Entscheidung getragen sein.²⁹ Dann fällt es dem Gesetzgeber leichter, die steuerliche Lenkung vollständig – in ihren fiskalischen und außerfiskalischen Folgen – zu verantworten.

Bei der Regelung der Aktivrente sollten daher die anvisierten Lenkungswirkungen ausdrücklich im gesetzlichen Ausnahmetatbestand benannt werden. In der Begründung des Gesetzentwurfs ist sodann die Lenkungsentscheidung auch in ihren erhofften Wirkungen ausführlich darzulegen und abzuschätzen.³⁰ Verfassungsrechtlich verfolgt die Aktivrente in den genannten Motiven³¹ legitime Zwecke. Sie dient den Menschen, in besonderen Fällen auch der Menschenwürde (Art. 1 Abs. 1 GG), dem Sozialstaat (Art. 20 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG), der Berufsfreiheit und der allgemeinen wirtschaftlichen Entfaltung (Art. 12 Abs. 1, Art. 14 Abs. 1, Art. 2 Abs. 1 GG) sowie dem Steuerstaat (Grundrechte, Art. 104a ff. GG).

8. Der Raum der Freiheit wird geweitet

Eine lenkende Abgabengestaltung belastet grundrechtlich doppelt, bewirkt eine Finanz- und eine Lenkungswirkung. Beide Wirkungen müssen das Maß der Freiheitsrechte wahren und insbesondere verhältnismäßig sein.³² Die erwogene Steuerentlastung erweitert den Raum der Freiheit, wenn sie den Begünstigten eine weitere Erwerbstätigkeit erleichtert, und stellt daher grundrechtlich keine durchgreifenden freiheitlichen Fragen. Doch ist die im Gesetz erkennbare Lenkungsentscheidung insbesondere gleichheitsgerecht auszugestalten.³³

²⁹ BVerfG, 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210 (231 f., 242 f.) – Pendlerpauschale; BVerfG, 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (32 f.) – Erbschaftsteuer II; BVerfG, 20.4.2004 – 1 BvR 1748/99 u.a., BVerfGE 110, 274 (292 f.) – ökologische Steuerreform; BVerfG, 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (112 f.) – Pensionsbesteuerung; BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (147) – Vermögensteuer.

³⁰ Bereits unter III. 1.

³¹ Bereits unter II.

³² Für den Fiskaleingriff: BVerfG, 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (111 ff.) – Grenze des Steuerzugriffs; für den Lenkungseingriff bereits: BVerfG, 17.7.1974 – 1 BvR 51, 160, 285/69 u.a., BVerfGE 38, 61 (89) – Straßengüterverkehrsteuer; für die Eingriffe in Freiheitsrechte aus jüngerer Zeit: BVerfG, 18.12.2018 – 1 BvR 142/15, BVerfGE 150, 244 (278 ff., Rn. 82 ff.) – automatisierte Kraftfahrzeugkennzeichenkontrolle; BVerfG, 23.5.2018 – 1 BvR 97, 2392/14, BVerfGE 149, 86 (115 ff., Rn. 79 ff.) – Alterssicherung für Landwirte; allgemein: R. Wernsmann, Steuerlenkung, in: Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 152 Rn. 3 m.w.N.

³³ Mit der Erweiterung der Freiheitsräume für die Begünstigten ist ein Wettbewerbsnachteil für die Nichtbegünstigten verbunden, weil sie ihre Arbeitskraft in der Steuerbelastung teurer anbieten müssen. Doch ist diese Beeinträchtigung durch die sachlichen Gründe für die Lenkung und insoweit gleichheitsrechtlich zu rechtfertigen.

IV. Gleichheit – angemessener Freibetrag für alle Erwerbsaktiven, die Altersbezüge erhalten

1. Differenzierte Rechtfertigungslasten, Entscheidungsraum der Politik – Maßstab

Der allgemeine Gleichheitssatz bindet alle drei Gewalten (Art. 1 Abs. 3 GG). Art. 3 Abs. 1 GG gibt damit auch dem Steuergesetzgeber vor, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches den Unterschieden entsprechend ungleich zu behandeln. Dieses Gleichmaß greift nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts für Belastungen und für Begünstigungen³⁴ und damit auch für eine steuerliche Entlastung durch eine Aktivrente.

Steuern sind an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten.³⁵ Art. 3 Abs. 1 GG verlangt zudem eine folgerichtige Gesetzgebung.³⁶ Dabei hat der Belastungsgrund einer Abgabe eine besondere Bedeutung. Dieser ist durch das Steuergesetz realitäts- und gleichheitsgerecht sowie folgerichtig umzusetzen.³⁷ Der Gesetzgeber hat in diesen

³⁴ BVerfG, 23.5.2017 – 2 BvR 883, 905/14, BVerfGE 145, 304 (329 f., Rn. 81) – Ostbesoldung; BVerfG, 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (180) – Kappung des Einkommensteuertarifs; BVerfG, 11.1.2005 – 2 BvR 167/02, BVerfGE 112, 164 (174) – Kinder im Familienleistungsausgleich; jeweils m.w.N.

³⁵ BVerfG, 19.11.2019 – 2 BvL 27/14 u.a., BVerfGE 152, 274 (313, Rn. 99) – Erstausbildungskosten; BVerfG, 5.11.2014 – 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350 (367 f., Rn. 43) – Luftverkehrsteuer; BVerfG, 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09, BVerfGE 135, 126 (144 f., Rn. 56 f.) – degressive Zweitwohnungssteuer; jeweils m.w.N.

³⁶ BVerfG, 19.11.2019 – 2 BvL 27/14 u.a., BVerfGE 152, 274 (313 f., Rn. 100) – Erstausbildungskosten; BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11, 12/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (184 f., Rn. 96) – Grundsteuer; BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (144 f., Rn. 104) – beschränkte Verlustverrechnung bei Körperschaften; BVerfG, 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210 (230 ff.) – Pendlerpauschale. Der Maßstab der folgerichtigen Gesetzgebung ist dabei keine Besonderheit des Steuerrechts, sondern ständige rechtsgebietenübergreifende Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG, 8.10.1963 – 2 BvR 108/62, BVerfGE 17, 122 (132) – Wiedergutmachung nationalsozialistischen Unrechts; BVerfG, 4.2.1969 – 2 BvL 20/63, BVerfGE 25, 198 (206) – Verteilung der Versorgungslast; BVerfG, 9.2.1982 – 2 BvL 6/78 u.a., BVerfGE 60, 16 (40) – versorgungsrechtlicher Härteausgleich; BVerfG, 30.7.2008 – 1 BvR 3262/07 u.a., BVerfGE 121, 317 (374) – Nichtraucherschutz; BVerfG, 9.2.2010 – 1 BvL 1, 3, 4/09, BVerfGE 125, 175 (225) – sozialrechtliches Existenzminimum). Die Kritik an dem Gleichmaß nimmt dies zuweilen nicht hinreichend auf. Sie weist insbesondere auf Gefahren für den parlamentarischen Entscheidungsraum (*K. Tipke*, Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, *StuW* 2007, 201 (216); zu pointiert: *O. Lepsius*, Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, *JZ* 2009, 260 (262 f.); siehe auch *P. Dann*, Verfassungsgerichtliche Kontrolle gesetzgeberischer Rationalität, *Der Staat*, 49 (2010), 630 ff.). Doch verengt das Gebot diesen Raum nicht, sondern nimmt den Gesetzgeber beim Wort, wenn nach einer getroffenen Entscheidung eine gesetzgeberische Konsequenz gefordert wird. Das Bundesverfassungsgericht hält an der Vorgabe in ständiger Rechtsprechung fest.

³⁷ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185 f., Rn. 97 f.) – Grundsteuer; siehe zudem BVerfG, 6.7.2005 – 2 BvR 2335, 2391/95, BVerfGE 113, 128 (149 f.) – Solidarfonds Abfallrückführung; BVerfG, 10.11.1998 – 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216 (243) – Kinderbetreuungskosten; BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – kommunale Verpackungsteuer; BVerfG, 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (6 f.) – Arbeitnehmer- und Weihnachtsfreibetrag; BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (143) – Vermögensteuer; bereits unter III. 6.

Grenzen einen weiten steuerlichen Entscheidungsraum, Sachverhalte auszuwählen, mit derselben oder einer unterschiedlichen Rechtsfolge zu versehen und daher rechtlich gleich oder ungleich zu qualifizieren. Vergleichsgruppen sind nach dem gesetzgeberischen Ziel sachgerecht zu bilden und unterschiedliche Rechtsfolgen zu rechtfertigen. Je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen reichen die Bindungen „vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse.“³⁸

Dieser allgemeine Maßstab greift auch für lenkende Abgabengestaltungen wie die erwogene Aktivrente. Steuern sollen die öffentliche Hand finanzieren. Zu diesem allgemeinen Ziel aller Steuern³⁹ können Lenkungszwecke treten (§ 3 Abs. 1 AO),⁴⁰ nach denen Steuerpflichtige – wie im Falle der Aktivrente – z.B. im Sinne der eigenen Vitalität und Finanzen, des Sozialstaates oder des Wirtschaftsstandortes handeln sollen. Der Gesetzgeber darf mit Hilfe des Steuerrechts und daher grundsätzlich auch in der Regelung einer Aktivrente versuchen, außerfiskalische Förder- und Lenkungsziele zu erreichen. Auch bei dieser Lenkungsentscheidung hat er nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts einen weiten Gestaltungsraum. „In der Entscheidung darüber, welche Sachverhalte, Personen oder Unternehmen gefördert werden sollen, ist der Gesetzgeber weitgehend frei.“⁴¹ Die Bindungen an den Gleichheitssatz bleiben in Wahrung dieses parlamentarischen Raumes aber bestehen. Die Förder- und Lenkungszwecke und die entsprechenden Steuervergünstigungen sind gleichheitsgerecht auszugestalten. Die Vorgaben des Art. 3 Abs. 1 GG richten sich auch hier nach dem Maß der Ungleichbehandlung, reichen von einem Willkürverbot bis hin zu strengen Verhältnismäßigkeitserfordernissen. „Je nach Intensität der Ungleichbehandlung kann dies zu einer strengeren Kontrolle der Förderziele durch das Bundesverfassungsgericht führen.“⁴² Die

³⁸ BVerfG, 19.11.2019 – 2 BvL 27/14 u.a., BVerfGE 152, 274 (311 ff., Rn. 95 ff.) – Erstausbildungskosten; BVerfG, 6.6.2018 – 1 BvL 7/14 u.a., BVerfGE 149, 126 (153, Rn. 69) – sachgrundlose Befristung von Arbeitsverhältnissen; BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (183 f., Rn. 94 ff.) – Grundsteuer; BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (141 f., Rn. 98, 143, Rn. 101) – beschränkte Verlustverrechnung bei Körperschaften; BVerfG, 7.3.2017 – 1 BvR 1314, 1630/12 u.a., BVerfGE 145, 20 (86 f., Rn. 171) – Spielhallenregulierung der Länder; BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (180 ff., Rn. 121 ff.) – Erbschaftsteuer III.

³⁹ K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, S. 580.

⁴⁰ Siehe bereits unter III. 1.

⁴¹ BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (180 ff., Rn. 121 ff., Zitat: 182, Rn. 125) – Erbschaftsteuer III; BVerfG, 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (31 ff.) – Erbschaftsteuer II; BVerfG, 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210 (231 ff.) – Pendlerpauschale.

⁴² BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (180 ff., Rn. 121 ff., Zitat: 182 f., Rn. 126) – Erbschaftsteuer III; BVerfG, 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (31 ff.) – Erbschaftsteuer II; BVerfG, 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210 (231 ff.) – Pendlerpauschale; BVerfG, 20.4.2004 – 1 BvR 1748/99 u.a., BVerfGE 110, 274 (292 f.) – ökologische Steuerreform.

erkennbare gesetzgeberische Lenkungsentscheidung⁴³ muss insgesamt in der Zielrichtung und im Finanzmaß gleichheitsgerecht, zweckgerichtet und folgerichtig ausgestaltet sein und so die rechtfertigenden Gründe für eine erhöhte Steuer oder – wie im Fall der Aktivrente – eine Abgabentlastung liefern.⁴⁴

Die Progression erschwert diese Rechtfertigung, weil sie dazu führt, dass sich Lenkungswirkungen je nach Steuerlast unterscheiden, ein Steuerfreibetrag bei hohen Einkünften eine deutlichere Entlastung bewirkt. Insgesamt ist gleichheitsrechtlich zu prüfen, wer aus welchen Gründen gelenkt wird. Bei steuernden Abgabenerhöhungen verdichtet sich zudem die Möglichkeit, sich von der Lenkungswirkung gleichsam freizukaufen. Auch diese Folgen sind am Maß des Art. 3 Abs. 1 GG zu messen. Verfassungsrechtlich ist auch angesichts dieses ‚Freikaufens‘ eine Lenkung durch eine steuerliche Entlastung der lenkenden Steuerbelastung vorzuziehen. Diesen auch freiheitlichen Grundsatz erfüllt die vorgeschlagene Aktivrente. Doch bleibt der strukturelle Zielkonflikt aufzulösen, der jeder Lenkungssteuer immanent ist. Je erfolgreicher die Lenkung ist, umso niedriger sind die Steuereinnahmen. Der Lenkungs- und Finanzzweck stehen sich in der Regel gegenüber. Dieser Konflikt bestätigt den Befund, dass die steuerliche Lenkung die Ausnahme bleiben muss.

2. Rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung – Prognose des Gesetzgebers

Die Aktivrente will Menschen von der Einkommensteuer befreien, soweit sie erwerbstätig sind, obwohl sie bereits Altersbezüge erhalten. Im Grunde vergleichbare Erwerbstätigkeiten sollen unterschiedlich besteuert werden, je nach dem, ob dem Steuerpflichtigen Altersbezüge zufließen. Diese Ungleichbehandlung von in der beruflichen Tätigkeit im Wesentlichen vergleichbaren Steuerpflichtigen ist vor dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG aus den Zielen und Folgen der steuerlichen Erleichterung sowie im System des Steuerrechts zu rechtfertigen.

⁴³ BVerfG, 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (32 m.w.N.) – Erbschaftsteuer II; bereits unter III. 7.

⁴⁴ BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (180 ff., Rn. 121 ff.) – Erbschaftsteuer III; BVerfG, 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (32 f.) – Erbschaftsteuer II; BVerfG, 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210 (231 ff.) – Pendlerpauschale; BVerfG, 20.4.2004 – 1 BvR 1748/99 u.a., BVerfGE 110, 274 (292 f.) – ökologische Steuerreform.

Die Aktivrente will vier legitime Ziele erreichen.⁴⁵ Menschen, die in den Genuss ihrer Altersbezüge kommen, sollen – *erstens* – zu einer angemessenen Erwerbstätigkeit im Sinne ihrer Vitalität, einer sozialen Betätigung, eines organischen Übergangs aus dem Erwerbsleben, auch der eigenen Finanzen und ihrer Gesundheit aktiviert werden. Der soziale Staat und die in ihrer Existenz gefährdeten Sozialsysteme würden – *zweitens* – bereits aufgrund dieser positiven Folgen und durch die zu entrichtenden Sozialabgaben gestärkt. *Drittens* soll der Wirtschaftsstandort allgemein davon profitieren, dass die Erwerbstätigkeit im Alter zunimmt. Zudem würde dem heiklen Fachkräftemangel begegnet. Der Steuerstandort könnte – *viertens* – von der steigenden Wirtschafts- und Kaufkraft, entsprechend erhöhten Steuereinnahmen und einem Rückgang der Schwarzarbeit profitieren.

Verfassungsrechtlich muss die Steuererleichterung der Aktivrente – *erstens* – diese Lenkungsziele tatsächlich auch erreichen. Diese Folgen liegen in der Zukunft. Der Gesetzgeber hat einen Einschätzungs- und Prognoseraum, den in eigenen Ausführungen und ggf. auch mit Hilfe wissenschaftlicher Analysen zu nutzen ist.⁴⁶ *Zweitens* müssen die tatsächlichen Folgen der gesetzlichen Lenkungsentscheidung die Differenzierung zwischen Erwerbstätigen danach, ob sie Altersbezüge erhalten, hinreichend begründen. Wenn die gesetzlichen Folgen wie im Falle der Aktivrente noch nicht ermittelbar sind, knüpft die verfassungsrechtliche Untersuchung des allgemeinen Gleichheitssatzes an die Prognosen des Gesetzgebers an. In der Wahrung des parlamentarischen Entscheidungsraumes und des Auftrags der rechtsprechenden Gewalt können diese Prognosen nur zurückhaltend gerichtlich geprüft werden.

3. Steuererleichterung für alle Erwerbsaktiven mit Altersbezügen

Die Lenkungsentscheidungen sind durch die gesetzliche Typisierung möglichst gleichheitsgerecht umzusetzen. Art. 3 Abs. 1 GG erwartet, dass alle Menschen in den Genuss der Steuerbefreiung kommen, für die die Lenkungsziele greifen. Die Aktivrente ist dabei ein einprägsamer Begriff, der das geforderte Regelungskonzept nicht von vornherein einschränkt.

⁴⁵ Bereits unter II. und III. 7.

⁴⁶ Soeben unter IV. 1. und bereits unter III. 1.

Die verfolgten Anliegen des Schutzes der Menschen, des Sozialstaates, der Berufsfreiheit, der wirtschaftlichen Entfaltung, des Wirtschaftsstandortes sowie des Steuerstaates greifen nicht nur für Erwerbstätige, die in den Genuss einer Rente im rechtlichen Sinne kommen. Vielmehr suchen die Motive, strukturell alle Erwerbstätigen im Alter zu aktivieren, unabhängig davon, in welcher Branche sie arbeiten, ob sie einer selbstständigen oder unselbstständigen Tätigkeit nachgehen, ob sie Arbeitnehmer, Freiberufler oder Unternehmer sind. Der soziale Staat und die Berufsfreiheit richten sich an jeden Bürger. Der Fachkräftemangel mag in bestimmten Branchen besonders hoch sein. Doch lässt er sich kaum anhand der Art der Altersbezüge typisieren. Die erwogene Steuerbefreiung nur Menschen zugutekommen zu lassen, die im technischen Sinne Rentner sind, wäre daher kaum zu rechtfertigen. Jedenfalls würden die gleichheitsrechtlichen Begründungslasten erheblich steigen. Es bietet sich daher an, in einem gesetzlichen Tatbestand alle Erwerbsaktiven zu fassen, die in den Genuss von Altersbezügen kommen.

Ziel der Aktivrente ist es, Menschen nach dem Ende einer Erwerbsbiographie weiter im Erwerbsleben zu halten und die Erträge aus dieser Arbeit steuerlich zu begünstigen. Deshalb sind nur diejenigen Einkunftsarten in den Freibetrag einzubeziehen, bei denen der Einsatz der Arbeitskraft und nicht der Einsatz von Kapital im Vordergrund steht. Eine Geldanlage, eine Vermietung von Wohnungen oder eine passive Beteiligung an einer Personengesellschaft hält Menschen im Alter nicht aktiv und wirkt auch dem Fachkräftemangel nicht entgegen.

Bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb, aus Land- und Forstwirtschaft und auch aus selbstständiger Arbeit wird die gesetzliche Typisierung, wann die erwerbliche Tätigkeit beendet ist und Altersbezüge entrichtet werden, schwerer fallen als bei den anderen aktiven Einkunftsarten. Auch sind hier Gestaltungen leichter denkbar, nach denen die Steuerpflichtigen nur auf dem Papier in die Phase der Altersbezüge eintreten. So könnte ein Steuerpflichtiger z.B. die Leitung seines Unternehmens nur pro forma beenden und das Geschäft im Hintergrund tatsächlich weiter leiten, um in den Genuss des neuen Steuerfreibetrags zu kommen. Der Gesetzgeber muss daher eine robuste Typisierung der Altersversorgung wählen, die Steuergestaltungen vermeidet und die Anwendung des Rechts so leicht wie möglich macht. Der gesetzgeberische Gestaltungsraum ist nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts besonders weit, wenn einfache steuerliche Regeln erlassen werden, um sie im Massenverfahren gleichheitsgerecht einfach

anwenden zu können. Selbst Härten können in Kauf genommen, Besonderheiten generalisierend vernachlässigt und pauschale Regelungen getroffen werden.⁴⁷

4. Maßgebliche Intensität der Ungleichbehandlung – angemessener Steuerfreibetrag

Die gleichheitsrechtlichen Rechtfertigungserfordernisse erhöhen sich mit der Intensität der Ungleichbehandlung und daher mit der Höhe der gewährten Steuerersparnis. Entsprechend verdichtet sich die verfassungsrechtliche Kontrolle.⁴⁸ Zudem muss die gesetzlich geregelte Differenzierung auf die Lenkungsziele ausgerichtet sein.⁴⁹ Eine vollständige Freistellung der Erwerbstätigkeit bei gleichzeitigen Altersbezügen ist nach diesen Maßstäben kaum zu rechtfertigen. Die Intensität der Ungleichbehandlung wäre hoch, wenn ein finanziell im Alter sehr erfolgreicher Berufstätiger keine Einkommenssteuer entrichten müsste. Zwar sollen auch finanzstarke Arbeitskräfte aktiviert werden, im Alter weiter erwerbstätig zu sein. Bestimmte soziale, aber insbesondere die wirtschaftlichen und die steuerlichen Lenkungsziele greifen auch für sie. Die Vitalität im Alter und der Fachkräftemangel richten sich nicht nach den Gehaltsstufen. Daher wäre eine Steuerfreiheit nur für Menschen bis zu einer bestimmten Höhe des Verdienstes oder des Altersbezugs durch die genannten Lenkungsziele kaum zu begründen. Doch müssen Erwerbstätige mit einer hohen Entlohnung nicht um ihre Finanzkraft im Alter bangen. Zudem wäre es vor dem elementaren Grundsatz der Leistungsfähigkeit kaum zu begründen, hohe Erträge vollständig oder weitgehend steuerfrei zu stellen. Die Aktivrente sollte daher in einem angemessenen Steuerfreibetrag umgesetzt werden.

Eine Freigrenze würde demgegenüber in ihrem Alles-oder-nichts-Prinzip die Lenkungsziele deutlich schlechter verfolgen, weil die Anreize ab der Grenze vollständig entfallen würden. Auch wäre der Berufsfreiheit und der wirtschaftlichen Praxis nicht gleichheitsgerecht gedient. Die Einkünfte unterscheiden sich je nach Tätigkeit, wenn eine Aushilfskraft weniger verdient als eine IT-Spezialistin. Doch der starre monetäre

⁴⁷ BVerfG, 19.11.2019 – 2 BvL 22/14 u.a., BVerfGE 152, 274 (313 ff., Rn. 100 ff.) – Erstausbildungskosten; BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (145 ff., Rn. 106 ff.) – Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften; jeweils m.w.N.

⁴⁸ BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (180 ff., Rn. 121 ff.) – Erbschaftsteuer III; bereits unter IV. 1. m.w.N.

⁴⁹ BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (180 ff., Rn. 121 ff.) – Erbschaftsteuer III; bereits unter IV. 1. und soeben unter IV. 3.

Kippunkt würde für alle gleich gelten und daher diese wirtschaftliche Vielfalt nicht hinreichend aufnehmen.

Für eine Steuererstattung spräche, dass die Wirkungen der Progression⁵⁰ gemindert würden. Steuerpflichtige mit hohem Einkommen würden anders als bei einem Freibetrag nicht stärker von der Erleichterung profitieren. Doch müsste die Steuer auch in Fällen, in denen der Freibetrag nicht überschritten wird, genau berechnet werden, um sie sodann erstatten zu können. Die entsprechenden Lasten für die Steuerpflichtigen, die Steuerberater, die Finanzverwaltung und ggf. auch die Finanzgerichte sollten vermieden werden.

5. Belastungsgrund – abgeschlossene Erwerbsbiographie, entrichtete Abgaben

Die Belastung mit der Einkommensteuer richtet sich nach der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen.⁵¹ Wer im Alter von Altersbezügen profitiert und zudem einer Erwerbstätigkeit nachgeht, ist strukturell leistungsfähiger als ein Steuerpflichtiger, der einen vergleichbaren beruflichen Erfolg ohne eine Altersversorgung erzielt. Ein Rentner erhält seine Rente, weil sein Erwerbsleben insoweit hinter ihm liegt. Im Zeitpunkt des Rentenbezugs muss er daher für die Rente nicht mehr arbeiten. Nimmt er gleichwohl eine Erwerbstätigkeit auf, ist er finanziell deutlich besser gestellt, als ein Berufstätiger, der keine Alterseinkünfte bezieht. Hinzu tritt, dass die Altersversorgung aufgrund der gegenwärtigen demographischen Krise der umlagefinanzierten Sozialsysteme in Teilen durch Steuern finanziert wird.⁵² Die erwogene steuerfreie Erwerbstätigkeit im Rahmen der Altersbezüge ist auch deshalb und insgesamt vor dem elementaren Grundsatz der Leistungsfähigkeit zu rechtfertigen.

Die erforderliche Gleichheitsprüfung muss sich am Belastungsgrund der Einkommenssteuer orientieren, aus dem die Abgabe realitäts- und gleichheitsgerecht sowie folgerichtig zu bemessen ist.⁵³ Der jeweilige Belastungsgrund einer Steuer erklärt, warum ein

⁵⁰ Siehe zu diesen bereits unter IV. 1.

⁵¹ BVerfG, 19.11.2019 – 2 BvL 27/14 u.a., BVerfGE 152, 274 (313, Rn. 99) – Erstausbildungskosten; bereits unter IV. 1. m.w.N.

⁵² Bereits unter II. m.w.N.

⁵³ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185 ff., Rn. 97 ff.) – Grundsteuer; BVerfG, 24.3.2015 – 1 BvR 2880/11, BVerfGE 139, 1 (13 f., Rn. 40) – grunderwerbsteuerpflichtige Baulandumlegung; BVerfG, 29.10.1999 – 2 BvR 1264/90, BVerfGE 101, 132 (140) – umsatzsteuerfreie Heilberufe; bereits unter IV. 1. m.w.N.

Steuergegenstand als Zeichen einer steuerlichen Leistungsfähigkeit gewählt wird und welche Bemessungsgrundlage deshalb mit welcher Erhebungstechnik und welchen wirtschaftlichen Auswirkungen steuerlich zu belasten ist. Der Gesetzgeber muss von Verfassungs wegen den jeweiligen Belastungsgrund kenntlich machen.⁵⁴ Er ist gehalten, diesen möglichst gesetzlich zu regeln. Dieser Regelungsauftrag wurde für die Einkommensteuer bislang nicht ausdrücklich erfüllt. Auch deshalb ist der Belastungsgrund der Abgabe noch nicht abschließend geklärt.

Die Einkommensteuerbelastung wird überwiegend und überzeugend damit begründet, dass durch sie Rahmenbedingungen und eine Infrastruktur finanziert werden, die den Grundrechtsgebrauch stützen und zuweilen erst ermöglichen. Wirtschaftliche Freiheiten können ohne den steuerfinanzierten Staat nur schwer entfaltet werden. Ein Unternehmen ist ohne ausgebildete Arbeitskräfte, ohne ein Rechtssystem, das Vertragsschlüsse ermöglicht und Streitigkeiten verbindlich löst, ohne die allgemeine Infrastruktur der Daseinsvorsorge, ohne Straßen, das Internet, elektrischen Strom, Wasser und weitere Versorgungssysteme, ohne den Markt mit seinen Zulieferern und Kunden sowie ohne die elementare Sicherheit kaum erfolgreich zu führen. Wenn die öffentliche Hand in diesen Bedingungen die Ausübung der Grundrechte stärkt und ermöglicht, ist es sachgerecht, dass sie auch am wirtschaftlichen Erfolg der Freiheitsentfaltung durch die Einkommenssteuer in Teilen partizipiert.⁵⁵ Die Grundbedingungen der Freiheit werden in Deutschland vor allem durch den Bund und die Bundesländer geschaffen. Hinzu treten die Errungenschaften der Europäischen Union. Insofern ist es sachgerecht, dass die Einkommenssteuer dem Bund und den Ländern zusteht. Die Europäische Union wird sodann insbesondere durch Beiträge der Staaten finanziert. § 2 EStG regelt ganz in diesem Sinne den Belastungsgrund der Einkommensteuer. Die Abgabe rechtfertigt sich aus dem Erwerb und damit einem wirtschaftlichen Erfolg.

Wer nun Alterseinkünfte als Ergebnis seines vorherigen Erwerbslebens bezieht, hat in dieser Erwerbstätigkeit von der allgemeinen Infrastruktur profitiert und entsprechend seine Einkommensteuer sowie weitere Abgaben entrichtet. Wem Altersbezüge zustehen, hat ein Erwerbsleben hinter sich. Insoweit ist die Erwerbsbiographie abgeschlossen. Die Bedingungen der grundrechtlichen Entfaltung wurden durch die entrichteten

⁵⁴ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185, Rn. 97) – Grundsteuer; bereits unter IV. 1. m.w.N.

⁵⁵ *St. Grunow*, Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuerlast und Steuererhebung, 2018, S. 78: „Darin offenbart sich die entscheidende Rechtfertigung der Steuer vor den Grundrechten: die Steuer ermöglicht die Wahrnehmung der verbürgten Freiheiten, schützt zugleich ihren Bestand, um ihrer selbst willen die Steuerquelle zu erhalten.“

Abgaben bereits zu einem bestimmten Anteil finanziert. Zwar nutzt jeder, der im Alter erwerbstätig ist, weiterhin die steuerfinanzierten Erwerbsbedingungen. Daher lässt sich eine weitere Belastung mit der Einkommensteuer auch gut begründen. Doch könnte sich der Betroffene aufgrund seiner abgeschlossenen Erwerbstätigkeit und die dadurch gewonnenen Altersbezüge in der Regel auch zur Ruhe setzen. Eine Erwerbsarbeit im Alter tritt zu einer abgeschlossenen Erwerbsbiographie hinzu. Sie kann daher steuerlich anders behandelt werden.

Die Altersbezüge unterliegen nunmehr der Einkommensteuer. Auch die Infrastruktur, die – wie das System der Altersbezüge – gerade im Alter genutzt wird, wird hierdurch finanziert. Die zuvor im Erwerbsleben entrichtete Einkommensteuer kam ebenfalls dem Gemeinwesen und dabei der erwerblichen Infrastruktur zugute. Der Belastungsgrund der Einkommensteuer schließt es damit nicht aus, dass jemand, der aufgrund eines abgeschlossenen Erwerbslebens Altersbezüge erhält und durch die im Erwerb entrichteten Abgaben die genutzten Freiheitsbedingungen bereits finanziert hat, im Alter von einer Steuerlast in Teilen ausgenommen wird, die auf das Erwerbsleben ausgerichtet ist. Unter diesem Blickwinkel widerspricht es auch nicht dem Gebot der folgerichtigen Gesetzgebung, die Erwerbstätigkeit im Alter durch eine Steuererleichterung in Teilen zu stützen. Aus dem Belastungsgrund der Einkommensteuer lassen sich Differenzierungen zwischen Einkünften, die vor und nach dem Eintritt in die Altersversorgung erzielt werden, ableiten und rechtfertigen. Zwar ist die Finanzkraft weiterhin nachhaltig erhöht, wenn zu den Altersbezügen eine Erwerbstätigkeit tritt. Doch hat der Betroffene durch die im vorangegangenen Erwerbsleben gezahlten Abgaben insoweit seinen Teil zur Finanzierung des Gemeinwesens beigetragen. In der Besteuerung der Rente stützt er die allgemeine Infrastruktur im Alter weiter. Dann aber ist es folgerichtig begründbar, dass er im Alter nicht weiterhin die Rahmenbedingungen durch eine steuerliche Teilhabe an seinem Erwerbsleben finanziert.

Die Besteuerung der Altersbezüge tritt zu einer gleichzeitig entrichteten Steuer auf eine Erwerbstätigkeit. Wer als Alleinstehender rund 15.000 Euro Rente im Jahr bezieht und 25.000 Euro hinzuverdient, entrichtet Abgaben in Höhe von 38,4 Prozent auf diesen Hinzuverdienst. Ohne die Rente läge die Belastung bei 26,6 Prozent.⁵⁶ Zwar kann diese höhere Last gleichheitsrechtlich aufgrund der gesteigerten Leistungsfähigkeit gerechtfertigt werden. Zudem nutzt ein erwerbsaktiver Rentner die Infrastruktur der

⁵⁶ M. Beznoska/R. M. Schüler, Lohnt sich der Hinzuverdienst bei vorgezogenem Rentenbezug?, IW-Kurzbericht 40/2023, S. 2.

Altersversorgung und des Erwerbs. Doch darf der Steuergesetzgeber sich angesichts der im Vergleich gesteigerten Steuerlast, der Sondersituation im Alter und der abgeschlossenen Erwerbsbiographie auch entscheiden, den kumulativen Effekt in einem Freibetrag zu mäßigen.

6. Leistungsfähigkeit, Gleichheit in der Zeit – die besondere Finanzkraft im Alter

Der Gesetzgeber bleibt dabei insbesondere an den elementaren Grundsatz der Leistungsfähigkeit gebunden. Steuerpflichtige sind – in den Worten des Bundesverfassungsgerichts – „bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen muss.“⁵⁷ Wenn Menschen im Alter eine erhebliche Leistungsfähigkeit erzielen, weil sie durch eine berufliche Tätigkeit neben den Alterseinkünften finanziell erfolgreich sind oder eine andere Erwerbsbiographie beginnen und insoweit die Bedingungen der Freiheit neu nutzen, ist es an diesem Maßstab kaum zu rechtfertigen, sie umfassend von der Einkommensteuer zu befreien. Daher drängen auch⁵⁸ die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und der Belastungsgrund der Einkommensteuer,⁵⁹ in einem angemessenen Freibetrag lediglich einen Teil der Erträge steuerfrei zu stellen. Eine hohe Leistungsfähigkeit im Alter wird dann nach der Grenze des Freibetrags weiterhin steuerlich belastet. Zudem konzentriert sich die Aktivrente so auf bestimmte soziale Anliegen. Steuerpflichtige mit einer vergleichsweise geringen Finanzkraft profitieren umfassend von der Regelung, wenn der gesamte Hinzuerwerb oder weite Teile des Ertrags steuerfrei gestellt sind.

Hinzu tritt, dass die Aktivrente letztlich nur eine Ungleichbehandlung in der Zeit begründet. Arbeitseinkünfte werden je nach dem Zeitpunkt ihres Bezugs – innerhalb des Erwerbslebens oder nach Abschluss der Erwerbsbiographie – unterschiedlich belastet. Doch unterfällt jeder Steuerpflichtige diesen Regelungen. Er entrichtet während des Erwerbslebens die übliche Steuerlast und kommt nach dessen Abschluss und damit

⁵⁷ BVerfG, 19.11.2019 – 2 BvL 22/14 u.a., BVerfGE 152, 274 (313, Rn. 99 m.w.N.) – Erstausbildungskosten; unter IV. 1. m.w.N.

⁵⁸ Bereits unter IV. 4.

⁵⁹ Unter IV. 5.

während der Altersversorgung in den Genuss der Steuererleichterung. Die in dieser temporalen Gesamtbetrachtung ersichtliche Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen reduziert den Rechtfertigungsbedarf erheblich.

7. Verhältnismäßigkeit des Freibetrags – weiter Gestaltungsraum des Gesetzgebers

Die Aktivrente muss ihre legitimen Anliegen,⁶⁰ die Menschen im Alter, den Sozialstaat, die Wirtschaft, den Wirtschaftsstandort und den Steuerstaat zu stärken, erreichen. Der Steuerfreibetrag darf angesichts des Belastungsgrundes der Einkommensteuer sowie des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht zu hoch ausfallen.⁶¹ Doch blieben die erhofften Wirkungen wahrscheinlich aus, wenn er zu niedrig wäre. Die Entscheidung für eine weitere Erwerbstätigkeit im Alter hängt ohnehin von vielen Faktoren ab wie der Gesundheit, der Familie, der erwerblichen Situation, der Zufriedenheit im Beruf oder auch einem möglichen Fortbildungsrückstau. Der Steuerfreibetrag bildet einen monetären Anreiz, dessen Wirkung auch nicht überschätzt werden darf. Nicht zu Unrecht denkt die Politik daher insgesamt daran, rund 2.000 Euro im Monat steuerfrei zu stellen.⁶² Diese Typisierung müsste die anvisierten und später zu prüfenden⁶³ tatsächlichen Folgen erreichen, um aus diesen die lenkende Ungleichbehandlung rechtfertigen zu können. Der erwogene Steuerfreibetrag greift nicht für jeden Erwerbstätigen, sondern nur für Menschen, die Altersbezüge erhalten und gleichzeitig beruflich aktiv sind.⁶⁴

Der Gesetzgeber ist nach der ausdrücklichen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts weitgehend frei zu entscheiden, bestimmte Personen oder Unternehmen steuerlich zu fördern. Die Bindungen des Gleichheitssatzes bleiben aber bestehen und verdichten sich mit der Intensität der Ungleichbehandlung.⁶⁵ Fraglich ist, ob eine Aktivrente von 2.000 Euro im Monat gleichheitsrechtlich an der Willkürformel oder aufgrund ihrer Intensität am Maß der Verhältnismäßigkeit zu messen ist. Doch ist der erwogene

⁶⁰ Unter III. 7.

⁶¹ Soeben unter IV. 5. und 6.

⁶² So zitiert u.a. die FAZ C. Linnemann, FAZ, Linnemann: Nicht zu sehr auf Zuwanderung setzen, 30.7.2023 (<https://www.faz.net/aktuell/politik/inland/cdu-warum-linnemann-beim-fachkraeftemangel-nicht-auf-zuwanderung-setzt-19068363.html>, 26.9.2023).

⁶³ Bereits unter IV. 1. und 2.

⁶⁴ Insbesondere bereits IV. 3.

⁶⁵ BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (180 ff., Rn. 121 ff.) – Erbschaftsteuer III; bereits unter IV. 1. m.w.N.

Steuerfreibetrag verhältnismäßig, sodass es auf diese gleichheitsrechtliche Unterscheidung nicht ankommt.

Der Steuerfreibetrag verfolgt in der Differenzierung danach, ob ein Erwerbstätiger Altersbezüge erhält, legitime Ziele.⁶⁶ Er ist ein Mittel, das der Gesetzgeber in seinem weiten Einschätzungsraum als geeignet einstufen kann. Die Einschätzung sollte aber durch entsprechende Ausführungen und zudem durch Erfahrungswerte oder Studien gestützt sein.⁶⁷ Die Befreiung eines Einkommens von 24.000 Euro im Jahr von der Einkommensteuer steigert das Nettoeinkommen der Steuerpflichtigen erheblich. Hinzu treten bürokratische Entlastungen, wenn die Steuer ganz oder in Teilen nicht mehr zu erheben ist. Es liegt daher nicht fern, dass durch die Regelung der Aktivrente die Erwerbsquote im Alter steigen wird. Nimmt der Gesetzgeber die entsprechenden Prognosen gewissenhaft vor und gelangen diese zu stützenden Befunden, ist die Aktivrente im gesetzgeberischen Einschätzungsraum ein taugliches Mittel, die anvisierten individuellen, sozialstaatlichen, wirtschaftlichen und steuerlichen Ziele zu erreichen.

Der Einschätzungsraum des Gesetzgebers wird zum Zeitpunkt des Gesetzeserlasses dadurch geweitet, dass nicht gewiss ist, wie viele Steuerpflichtige das Angebot der Aktivrente annehmen werden. Diese Unsicherheit ist der Lenkung durch Abgaben immanent. Ein steuerlicher Lenkungstatbestand nimmt – in den Worten des Bundesverfassungsgerichts – stets „in Kauf, dass das Lenkungsziel nicht in jedem Fall erreicht wird. Sie ist ein Instrument zur Annäherung an ein Ziel.“⁶⁸

Der Gesetzgeber hat sich aufgrund seiner Einschätzungsprärogative auch nicht für ein anderes Regelungsinstrument zu entscheiden. Insbesondere wird mit dem angemessenen Steuerfreibetrag bereits ein milderer Mittel im Vergleich zu einer höheren oder vollständigen Steuerfreistellung gewählt. Eine andere Differenzierung, die weniger schwer wiegt und die Ziele in gleicher Weise erreicht, ist in der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers nicht zu wählen. Insbesondere sollte keine Freigrenze und auch keine Steuererstattung geregelt werden.⁶⁹

Schließlich ist die Differenzierung auch angemessen. Begünstigt werden Menschen, die Altersbezüge erhalten, weil sie eine Erwerbsbiographie hinter sich haben und im Alter

⁶⁶ Bereits unter II., III. 7. und IV. 2.

⁶⁷ Bereits unter III. 1., IV. 1. und 2.

⁶⁸ BVerfG, 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (32) – Erbschaftsteuer II; BVerfG, 20.4.2004 – 1 BvR 1748/99 u.a., BVerfGE 110, 274 (292 f.) – ökologische Steuerreform.

⁶⁹ Bereits unter IV. 4.

besondere Situationen bewältigen müssen. Die Steuerermäßigung ist nicht auf andere Gruppen, die nicht oder nur in Teilen am Erwerbsleben teilhaben, wie z.B. Eltern, Arbeitslose oder Teilbeschäftigte zu erstrecken. Zwar müssen diese Gruppen zuweilen eigene und auch nicht kleine Herausforderungen meistern. Doch haben diese Menschen noch kein Erwerbsleben abgeschlossen. Der Steuerstaat beansprucht daher grundsätzlich eine vollständige und keine reduzierte Steuerlast.⁷⁰ Ohnehin unterscheiden sich die genannten steuerlichen Situationen so erheblich, dass eine übergreifende gleichheitsgerechte gesetzliche Typisierung nur mit großer Mühe zu finden wäre, wenn Eltern kaum oder eine hohe Finanzkraft haben, wenn keine oder gute Gründe für die Arbeitslosigkeit oder eine Teilbeschäftigung sprechen. Demgegenüber ähneln sich aber die Situationen der im Alter Erwerbsaktiven hinreichend, um hieran im Rahmen des Entscheidungsraums des Gesetzgebers eine steuerbefreiende Rechtsfolge zu knüpfen.

Die Aktivrente unterstützt Steuerpflichtige in einer Phase ihres Lebens, in der sie sich umstellen müssen, in der zuweilen finanzielle Engpässe, auch Beschwerden und Krankheiten auftreten, in der sich die berufliche und soziale Situation im Abschied aus dem Erwerbsleben ändert und insgesamt eigene Herausforderungen zu meistern sind. Oft werden gleichzeitig mit den Altersbezügen oder nach einiger Zeit Leistungen aus weiteren Sozialsystemen, der Kranken- und Pflegeversicherung, bezogen. Die erhofften individuellen sozialen und gesundheitlichen Folgen konzentrieren sich in der Aktivrente daher überzeugend auf ältere Menschen. Gleiches gilt für die Stärkung der Sozialsysteme, weil deren Leistungen regelmäßig von älteren Menschen bezogen werden. Schließlich greift das Anliegen, Fachkräfte dem Arbeitsmarkt zu erhalten, oft nur für Erwerbstätige, die von diesem Markt aufgrund ihres Alters Abschied nehmen. Wer noch keine Altersbezüge bekommt, ist in der Regel beruflich tätig, mögen auch Ausnahmen diese Regel bestätigen.

Hinzu tritt die Hoffnung, durch die Aktivrente die Schwarzarbeit zu reduzieren und den Menschen so eine Brücke in die Legalität zu bauen. Dann führt die Regelung Menschen, die der Steuerschuld rechtswidrig entgangen sind oder zu entfliehen suchen, in die steuerliche Legalität zurück und dient dabei dem elementaren Gleichheitsanliegen der Allgemeinheit der Steuer.

⁷⁰ Soeben unter IV. 5.

8. Gesetzesumgehende Gestaltungen vermeiden – starre Altersgrenze

Die Aktivrente ist aber von vornherein so zu gestalten, dass steuermindernde Gestaltungen und Mitnahmeeffekte vermieden werden. Nach der bemerkenswert parallelen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, des Europäischen Gerichtshofs und des Bundesfinanzhofs wird das rechtsstaatliche Umgehungsverbot verletzt, wenn eine rechtliche Gestaltung nur formal und künstlich durchgeführt wird und so eine Rechtsfolge zu erreichen sucht, die dem Gesetzeszweck widerspricht.⁷¹ Steuergesetze, die entgegen ihrer Zwecksetzung und dem Gleichheitssatz steuermindernde Gestaltungen in erheblichem Umfang zulassen, sind nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts von Anfang an verfassungswidrig.⁷²

Die Aktivrente könnte unterschiedliche Steuergestaltungen bewirken, von denen hier nur einige nahe liegende aufgezählt werden sollen.⁷³ Arbeitgeber und Arbeitnehmer könnten geneigt sein, allein aufgrund der Steuerfreiheit einen niedrigeren Lohn zu vereinbaren. Zwar sollte die öffentliche Hand derartige Gestaltungen beobachten. Dennoch wäre einer solchen Entwicklung nicht von vornherein in einem gesetzlichen Tatbestand zu begegnen. Außerhalb gesetzlicher, tariflicher oder betrieblicher Regelungen liegt es in der Freiheit der individuellen Vertragspartner, einen angemessenen Lohn zu vereinbaren. An diesen Lohn knüpft das Einkommensteuerrecht an, prägt ihn aber nicht. Doch darf die steuerliche Begünstigung nicht durch eine sachwidrige Verschiebung von Abfindungszahlungen auf einen Zeitpunkt nach Abschluss der Erwerbsbiographie oder durch eine Umwandlung von Betriebsrentenzahlungen in ein Arbeitsentgelt ausgelöst werden. Soweit derartigen Gestaltungen nicht mit § 42 AO begegnet werden kann, sind sie bereits bei der Formulierung des Begünstigungstatbestandes zu berücksichtigen.

Steuerpflichtige könnten ein Arbeitsverhältnis frühzeitig verlassen, allein um in den Genuss der Altersbezüge und des neuen Steuerfreibetrags zu gelangen. Dem könnte der Gesetzgeber dadurch begegnen, dass er eine Karenzzeit zwischen dem Erwerbsleben und der beruflichen Tätigkeit im Alter setzt. Doch würde eine solche Zeit des Wartens dazu führen, dass die Erwerbstätigkeit nicht organisch weitergeführt, sondern zunächst ausgesetzt wird. Die Arbeitskraft ginge insoweit verloren. Erwerbstätige könnten, wenn

⁷¹ BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (235 f., Rn. 254) – Erbschaftsteuer III; EuGH, 26.2.2019 – C-116/16, C-117/16, Rn. 97 f. – T Danmark, X Denmark Aps; BFH, 9.9.2015 – XI R 21/13, BFH/NV 2016, 597 (Rn. 34 m.w.N.).

⁷² BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (235 f., Rn. 254) – Erbschaftsteuer III; bereits unter IV. 3.

⁷³ Siehe bereits unter IV. 3.

sie vorübergehend mit dem Beruf abgeschlossen haben, zögern, die Erwerbsarbeit wieder aufzunehmen. Eine Karenzzeit sollte daher nicht geregelt werden.

Sachwidrigen vorzeitigen Beendigungen des Arbeitsverhältnisses sollte der Gesetzgeber aber durch eine Altersgrenze begegnen. Der Freibetrag würde dann erst ab einem bestimmten höheren Alter – z.B. ab dem 64. Lebensjahr⁷⁴ – gewährt. Das Alter steht fest und lässt sich nicht gestalten. Zwar kann auch in diesen Fällen ein Arbeitsverhältnis vorzeitig beendet werden. Doch würden sachwidrige Umgehungen bereits deshalb verhindert, weil Menschen mit einer fortgeschrittenen Lebenszeit in der Regel ihre Altersbezüge erhalten. Die gesetzliche Typisierung würde davon ausgehen, dass jüngere Erwerbstätige noch selbstverständlicher Teil des Erwerbslebens sind, in die Altersversorgung einzahlen und von dieser keine Zahlungen erhalten. Der Anreiz, tätig zu werden, läuft daher vor der Altersgrenze im Regelfall ins Leere. Die Grenze sollte sich nach den üblichen, in Teilen gesetzlich geregelten Eintrittsgrenzen in die Altersversorgung richten, wenn eine körperliche Arbeit nur bis zum 60. Lebensjahr, eine Tätigkeit am Schreibtisch aber bis in das Alter von 65 oder 67 Jahren ausgeübt werden kann.

Der Gesetzgeber könnte erwägen, in besonderen Fällen Ausnahmen von der strikten Altersgrenze zuzulassen. Der Freibetrag würde dann in Sonderfällen Steuerpflichtigen auch vor der Altersgrenze ganz oder in Teilen zugutekommen. Eine solche Regelung mag machen Einzelfall sachgerecht erfassen. Doch würde erneut sachwidrigen Gestaltungen ein Tor geöffnet, das allerdings beobachtet ist. Denn die Ausnahmen wären vom Fiskus zu prüfen. Der so entstehende Verwaltungsaufwand wäre von allen Steuerpflichtigen zu finanzieren. Doch sollten die Steuermittel und das Personal des Fiskus in Zeiten des steigenden Fachkräftemangels anders eingesetzt werden.

⁷⁴ Siehe hierzu den in seiner Wirkung auslaufenden § 24a EStG.

V. Exkurs: Europarecht – Gleichbehandlung von Branchen und grenzüberschreitenden Sachverhalten

1. Grundfreiheiten – keine Sonderbehandlung grenzüberschreitender Sachverhalte

Die Grundfreiheiten greifen nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs auch für das Einkommensteuerrecht. Die Kompetenzordnung, die der Europäischen Union keine Zuständigkeiten im Recht der direkten Steuern zuweist, werde so nicht umgangen. Wenn das Einkommensteuerrecht die Arbeitnehmerfreizügigkeit, die Niederlassungsfreiheit, die Dienstleistungs- oder die Kapitalverkehrsfreiheit behindert. Wenn das Steuerrecht unmittelbar oder mittelbar, offen, versteckt oder faktisch diskriminiert, wird der Binnenmarkt und damit ein Herzstück der europäischen Integration verletzt. Die Beeinträchtigung ist nach der ständigen Rechtsprechung unzulässig, selbst wenn sie nicht direkt an die Staatsangehörigkeit anknüpft, sondern lediglich überproportional für EU-Ausländer greift. Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Grundfreiheiten ist aber stets das grenzüberschreitende Element.⁷⁵

Für das Einkommensteuerrecht wirken die Grundfreiheiten daher wie besondere Gleichheitssätze, die insbesondere Diskriminierungen grenzüberschreitenden Wirtschaftens verbieten. Beschränkungen der Grundfreiheiten können durch die geschriebenen und die ungeschriebenen Rechtfertigungsgründe die Grenzen des Europarechts wahren. Als sogenannte immanente Schranken wirken zwingende Gründe des Allgemeinwohls wie der Schutz der öffentlichen Gesundheit, die Lauterkeit des Handelsverkehrs oder der Verbraucherschutz. Eine besondere Bedeutung für das Steuerrecht hat die tatbestandliche Ausnahme, nach der die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten zu wahren ist. Der Europäische Gerichtshof sucht, diese Hoheit auch im Sinne einer effektiven Steuererhebung sowie der Kohärenz des Steuersystems zu achten.⁷⁶

⁷⁵ J. Kokott, Schlussanträge, Rs. C-236/16 u. C-237/16 – ANGED gegen Diputación General de Aragón, Rn. 23 ff.; dies., Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 79 ff., 130 ff.; jeweils m.w.N.

⁷⁶ J. Kokott, Schlussanträge, Rs. C-236/16 u. C-237/16 – ANGED gegen Diputación General de Aragón, Rn. 23 ff.; dies., Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 79 ff., 130 ff.; jeweils m.w.N.

Für die Regelung einer Aktivrente folgt hieraus, dass Differenzierungen nach grenzüberschreitenden Sachverhalten zu vermeiden sind. Die Steuerfreiheit darf keine Ausnahmen für EU-Ausländer kennen, die Grundfreiheiten auch nicht indirekt beeinträchtigen. Auch mittelbare oder versteckte Diskriminierungen sind untersagt.

2. Beihilferecht – keine Unterscheidung nach Branchen

Art. 107 Abs. 1 AEUV verbietet Beihilfen gleicher welcher Art. Dieser Tatbestand zielt unmittelbar auf Subventionen, erfasst aber auch Steuervergünstigungen. Im Ergebnis macht es keinen Unterschied, ob der Staat Mittel auskehrt oder auf einen Steueranspruch verzichtet. Die Finanzkraft, die ein Unternehmen gewinnt, ist die gleiche. Die Beihilfenkontrolle greift nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, wenn steuerliche Vergünstigungen gleich welcher Art gewährt werden, unabhängig davon, ob diese offen oder versteckt geregelt sind. Die Beihilfe muss an bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige geleistet werden, also eine Selektivität oder Ungleichbehandlung verursachen, und den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen. Ein Steuervorteil, der unterschiedslos allen Wirtschaftsteilnehmern zusteht, ist keine staatliche Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV. Differenzierungen, die auf das Steuersystem zurückzuführen und insofern „steuerlogisch“ sind, bewirken ebenfalls keinen sachwidrigen Vorteil.⁷⁷

Für die Aktivrente folgt hieraus, dass Unterschiede nach Branchen zu vermeiden sind. Die Beihilfenkontrolle drängt so wie Art. 3 Abs. 1 GG darauf, den Steuerfreibetrag allen Erwerbsaktiven im Alter zu gewähren.⁷⁸

⁷⁷ Siehe hierzu EuGH, 15.9.2022, Rs. C-705/20, Rn. 57 f. m.w.N. – Fossil (Gibraltar) Ltd. gegen Commissioner of Income Tax; *J. Kokott*, Schlussanträge, Rs. C-705/20 – Fossil (Gibraltar) Ltd. gegen Commissioner of Income Tax, Rn. 51 ff.; *dies.*, Schlussanträge, Rs. C-236/16 u. C-237/16 – ANGED gegen Diputación General de Aragón, Rn. 61 ff.; *dies.*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 140 f., 154, 161, 165 ff., 209 ff., jeweils m.w.N.

⁷⁸ Bereits unter IV. 3.

VI. Ein erster Schritt zur Vereinfachung des Steuerrechts? – Ergebnis und Ausblick

Der Bundestag kann die Aktivrente verfassungskonform durch einen angemessenen Steuerfreibetrag für alle Erwerbsaktiven, die Altersbezüge erhalten, regeln. Der Bundesrat müsste dem Gesetz zustimmen. Die Höhe könnte – wie vorgeschlagen – bei monatlich 2.000 Euro liegen.

Die Aktivrente ist gleichheitsrechtlich und dabei auch steuersystematisch gerechtfertigt. Sie unterstützt Menschen in einer Phase ihres Lebens, in der sich die berufliche und soziale Situation ändert, nicht selten Beschwerden und Krankheiten auftreten, zuweilen finanzielle Engpässe entstehen und weitere Herausforderungen zu meistern sind. Die Entlastung greift nur für Steuerpflichtige, die Altersbezüge erhalten und daher eine Erwerbsbiographie bereits abgeschlossen haben. Durch die Steuern und weiteren Abgaben, die während dieser Erwerbszeit geleistet wurden, wurde das Gemeinwesen zu einem bestimmten Teil bereits finanziert. Gleichwohl sind die Altersbezüge zu versteuern. Eine Erwerbstätigkeit im Alter, die zu diesen Bezügen tritt, wird daher aufgrund der Progression steuerlich höher belastet als eine vergleichbare Tätigkeit vor dem Eintritt in die Altersversorgung. Diese doppelte Belastung kann mit der entsprechend hohen Leistungsfähigkeit begründet werden. Doch widerspricht es dem Leistungsfähigkeitsprinzip und dem Folgerichtigkeitsgebot auch nicht, den erhöhten Steuerzugriff in der Sondersituation des Alters durch einen Steuerfreibetrag zu mäßigen. Die Aktivrente erscheint dann nicht als Fremdkörper im Steuersystem, sondern bewirkt eine sachgerechte Abgabenlast im Alter. Mehr als die Hälfte der OECD-Länder kennen besondere Erleichterungen von der Einkommensteuer für ältere Menschen.⁷⁹ Der neue Freibetrag lässt den steuerlichen Grundfreibetrag unberührt. Die Aktivrente tritt zu dieser verfassungsgeforderten existenzsichernden Garantie.

⁷⁹ OECD, Renten auf einen Blick 2017: OECD- und G20-Länder, 2018, S. 116 ff. (Zitat: 116): „Einkommenssteuersysteme spielen eine wichtige Rolle bei der Einkommenssicherung im Alter. Rentner sind häufig von Sozialabgaben befreit. Da die Einkommensteuer progressiv ist und die Rentenbezüge im Allgemeinen geringer sind als das Erwerbseinkommen vor Renteneintritt, liegt der durchschnittliche Steuersatz auf Renteneinkommen in der Regel unter dem Satz, der auf Erwerbseinkommen zu entrichten ist. Zudem sehen die meisten Einkommenssteuersysteme eine günstigere Behandlung der Renteneinkommen bzw. der Rentner durch zusätzliche Steuerfreibeträge oder Steuergutschriften vor“ (https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/pension_glance-2017-14-de.pdf?expires=1695655412&id=id&acname=guest&checksum=2E60006D9D1398B009FFD02259FC12AC, 26.9.2023).

Die Aktivrente wird zudem durch die anvisierten Lenkungswirkungen grundgesetzlich gerechtfertigt, die beim Erlass der Neuregelung gewissenhaft abzuschätzen und nach einer bestimmten Zeit zu evaluieren sind. Die steuernden Anliegen sind im Gesetz zu benennen und in der Begründung des Gesetzentwurfs zu entfalten. Der neue Steuerfreibetrag soll ältere Menschen verleiten, weiter beruflich aktiv zu sein. Er dient so einem schonenden Übergang in die Zeit der Altersversorgung, dem Selbstwertgefühl und Gebrauchtwerten, sozialen Kontakten, auch der finanziellen Situation und insgesamt einer gesundheitsfördernden Vitalität. Die umlagefinanzierten Sozialsysteme, die gegenwärtig aufgrund der demographischen Entwicklung in ihrer Existenz bedroht sind, würden durch die finanzwirksame und gesundheitsfördernde Erwerbsaktivität unterstützt. Hier-von profitieren auch Menschen, die das Erwerbsangebot nicht annehmen wollen oder können. Sodann wird der Wirtschaftsstandort allgemein gestärkt und insbesondere dem Fachkräftemangel begegnet, wenn erfahrene Arbeitskräfte im Alter im Erwerbsleben bleiben. Schließlich wird auch der Steuerstandort profitieren, wenn mit der Finanzkraft die allgemeinen Steuereinnahmen steigen und die Steuererleichterung die Schwarzarbeit verringert.

Wird die Aktivrente gesetzlich geregelt, ist die Typisierung gleichheitsgerecht auf diese Ziele auszurichten. Die Steuererleichterung erhalten nur Menschen, die im Alter erwerbsaktiv sind. Die Art der Altersbezüge oder des Arbeitsverhältnisses ist nicht maßgeblich. Die Sondersituation im Alter, die Förderung der Menschen, des Sozialstaates, des Wirtschaftsstandortes und des Steuerstaates unterscheiden nicht nach Branchen und auch nicht danach, ob der Steuerpflichtige Arbeitnehmer, Freiberufler oder Unternehmer ist. Doch sind durch eine Aktivrente nur Erträge zu entlasten, bei denen die Arbeitsaktivität und nicht der Einsatz von Kapital im Vordergrund steht. Eine Geldanlage, eine Vermietung oder eine passive Unternehmensbeteiligung hält Menschen im Alter nicht aktiv und wirkt auch dem Fachkräftemangel nicht entgegen.

Bereits bei der gesetzlichen Regelung des neuen Steuerfreibetrags sind gesetzesumgehende Steuergestaltungen und sachwidrige Mitnahmeeffekte so weit wie möglich zu verhindern. Der Gesetzgeber muss in einer robusten Typisierung, die Umgehungen vermeidet, den Eintritt in die Altersversorgung fassen. Dies wird bei Arbeitnehmern leichter gelingen als bei Selbstständigen und Unternehmern. Um Gesetzesumgehungen zu vermeiden, sollte zudem eine Altersgrenze geregelt werden, ab der die neue Steuerermäßigung gewährt wird. Das Alter lässt sich nicht gestalten. Der Gesetzgeber könnte sich dabei an der geltenden Altersversorgung mit seinen Altersregeln orientieren, wenn

eine körperliche Arbeit nur bis zum 60., andere Tätigkeiten aber bis zum 65. oder 67. Lebensjahr ausgeübt werden.

Die Aktivrente könnte zum Anlass genommen werden, die allgemeinen Hürden zu prüfen, die gegenwärtig für Erwerbstätigkeiten im Alter bestehen.⁸⁰ Auch sollten die existierenden Anreize erörtert werden, solche Tätigkeiten zu unterlassen oder früher in die Phase der Altersversorgung einzutreten.

Die positiven Folgen der Aktivrente würden sich zudem intensivieren, wenn die Einkommensteuer im Alter insgesamt vereinfacht und pauschal erhoben würde. Für Erwerbstätige würde in dieser Phase des Lebens erst der neue Freibetrag und sodann ein deutlich vereinfachtes Steuerrecht greifen. Die Steuer wäre kein Hemmschuh mehr, nach einer Erwerbsbiographie weiter zu arbeiten.

Würden sich die erwarteten freiheitlichen Wirkungen einstellen, könnte die neue Pauschalbesteuerung im Alter einer umfassenden Vereinfachung und Digitalisierung des Steuerrechts die Tür öffnen. Die dann mögliche weitgehende automatische Anwendung des Steuerrechts würde in einem wahrhaften Befreiungsschlag alle Steuerbetroffenen umfassend entlasten, die Steuerpflichtigen, die Steuerberater, den Fiskus und die Finanzgerichte. Die hohen Erhebungskosten wären gemindert und wieder in ein stimmigeres Verhältnis zu den Steuereinnahmen gebracht. Die Steuer würde ihren ersten Auftrag, die öffentliche Hand zu finanzieren, deutlich besser erfüllen. Der Steuer- und Wirtschaftsstandort würde in den gegenwärtigen Krisenzeiten nachhaltig gestärkt. Menschen in anderen Ländern profitieren bereits von solchen einfachen digitalen Steuersystemen. Der Gewinn an Freiheit und Gleichheit, an Rechtsstaatlichkeit, auch an steuerlicher Effizienz, informationeller Waffengleichheit und Transparenz wäre groß.

Augsburg, im September 2023

gez.

Prof. Dr. Gregor Kirchhof, LL.M.

⁸⁰ Hierzu insgesamt *R. Sieg/N. Barz*, Arbeitsverbot für Alte!?, NZW 2021, 901 (902 ff. m.w.N.).