B.
Außergewöhnliche Belastungen vor dem Hintergrund einer leistungsfähigkeitsorientierten Besteuerung

Die Steuerfreistellung von Privatausgaben und insbesondere der Abzug von Aufwendungen wegen außergewöhnlicher Belastungen von der steuerlichen Bemessungsgrundlage stehen in engem Zusammenhang mit dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz. Zusammen mit den Freiheitsrechten begrenzt dieser im Steuerrecht in seiner besonderen Ausprägung als Gebot der gleichmäßigen Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit und der Folgerichtigkeit den legislativen Gestaltungsspielraum. Aus Gleichheits- und Freiheitsrechten sind die Mindestvorgaben dafür zu ermitteln, was der Steuergesetzgeber von Verfassungs wegen von der Besteuerung verschonen muss (s. u. sub B.I.). Neben diesen vom Grundgesetz statuierten Anforderungen determiniert die Ausschöpfung gesetzgeberischer Gestaltungsfreiheit den Prüfungsmaßstab des § 33 EStG. So ist zu untersuchen, inwieweit im EStG (lediglich) zwingende Mindestvorgaben realisiert (s. u. sub B.II.) und inwieweit – sofern die Möglichkeit dazu besteht – Privataufwendungen über das grundgesetzlich vorgegebene Maß hinaus freigestellt werden (s. u. sub B.III.).

I. Verfassungsrechtliche Mindestvorgaben für die Steuerfreistellung von Privataufwendungen

Eine gleichmäßige Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit ist das auf Gleichheitssatz und Sozialstaatsprinzip (Art. 3 Abs. 1 und 20 Abs. 1 GG) basierende Grundprinzip der Einkommensbesteuerung. Durch verfassungsrechtliche *„Schutzpfeiler"* wie diesen *„domestiziert"* das Grundgesetz die staatliche Besteuerungsgewalt,[3] namentlich die Steuergesetzgebung. Die Normierung dessen, was der Besteuerung unterliegt, wird – insbesondere bei Inhalt und Umfang des steuerfrei zu stellenden Existenzminimums (s. u. sub B.I.2. et B.I.3.) – geprägt durch die staats-, gleichheits- und freiheitsrechtlichen Wertungen der Verfassung (s. u. sub B.I.1.).

3 *Papier*, DStR 2007, S. 973, 978.

1. Herleitung der verfassungsrechtlichen Mindestvorgaben für die Steuerfreistellung des Existenzminimums

Dem Gesetzgeber kommt im Bereich des Steuerrechts sowohl bei der Besteuerung – Festlegung von Steuergegenstand und -satz – als auch bei Ausnahmen von der Steuerpflicht – Zuteilung von Steuervergünstigungen an Steuerpflichtige – ein erheblicher Beurteilungs- und Gestaltungsspielraum zu[4] (s. u. sub B.I.1.a)). Bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage zieht die Verfassung eine Untergrenze des Steuerzugriffs für den Steuergesetzgeber und seinen Spielraum. Deren Inhalt determiniert entscheidend das steuerstaatliche Wesensgesetz der Steuergleichheit[5] – konkretisiert im Leistungsfähigkeitsprinzip (s. u. sub B.I.1.b)). Es gibt vor, welche Aufwendungen dem Grunde nach zum Abzug zugelassen werden können und verbietet den Abzug beliebiger Privataufwendungen. Neben dieser gleichheitsrechtlichen Fundierung mit ihrem Verständnis der Steuer als „Gemeinwohlverantwortung“[6] lässt sich bei einem Verständnis der Steuer als *„Preis der Freiheit“*[7] die grundgesetzlich gewährleistete Freistellung existenzsichernder Privataufwendungen[8] von der Besteuerung auch freiheitsrechtlich herleiten (s. u. sub B.I.1.c)). Ein Gleichlauf der Begründungswege findet indes nur in eine Richtung statt.

a) Ausgangspunkt: Wesen und Funktion der Steuer im freiheitlichen Sozialstaat

Der Staat des Grundgesetzes ist Steuerstaat – die Finanzierung des Gemeinwesens erfolgt im Interesse der Allgemeinheit[9] durch Erhebung von Steuern. Dies ist Konsequenz aus der Entscheidung für Marktwirtschaft wie Sozialstaatlichkeit.[10] Jede öffentliche Aufgabenwahrnehmung durch Bund,

---

4 BVerfG, Beschluss vom 21.06.2006 – 2 BvL 2/99 – BVerfGE 116, S. 164, 180 ff. – BGBl. I 2006, S. 1857; BVerfG, Beschluss vom 06.07.2010 – 2 BvL 13/09 – BVerfGE 126, S. 268, 277 f. – BGBl. I 2010, S. 1157.

5 *Isensee*, in: Stödter/Thieme (Hrsg.), FS Ipsen, 1977, S. 409, 418.

6 *Jachmann*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), EStG, § 31 EStG, Rn. A 45.

7 *P. Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Band V, 3. Aufl. 2007, § 118, Rn. 80 ff.

8 Um Privataufwendungen soll es im Folgenden gehen, erwerbsbedingter Aufwand soll nicht behandelt werden.

9 *Vogel/Waldhoff*, in: Bonner Kommentar zum GG, Vorbem. z. Art. 104a GG ff., Rn. 327 und 333; *Jachmann*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, 1996, S. 5.

10 Zum Steuerstaat als Gegenstück zum produzierenden Staat vgl. *Vogel*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Band II, 3. Aufl. 2004, § 30, Rn. 51 ff.; für den Steuerstaat

Länder und Kommunen verursacht staatlichen Finanzbedarf. Im marktwirtschaftlich verfassten Staat, der die Produktionsgüter Arbeit, (Boden) und Kapital in private Hand legt und die Ertragserzielung zum Gegenstand privatnütziger Freiheitsbetätigung macht, wird dieser durch Steuern gedeckt.[11] Die Steuer fungiert damit einerseits als *„Preis der Freiheit"*,[12] andererseits als vom Einzelnen zu tragender Anteil an den Gemeinwohllasten.

Seitens des Steuerpflichtigen stellt die (hoheitliche) Steuererhebung eine Belastung seiner Rechts- und Vermögenssphäre dar, die gesetzlicher Legitimation bedarf und zu ihrer Rechtfertigung verfassungsrechtliche Grenzen des Zugriffs wahren muss (Art. 20 Abs. 3 GG). Die Finanzgewalt übt klassisches Eingriffsrecht aus.[13] Die auf dem jeweiligen Steuergesetz basierende Entziehung privatwirtschaftlicher Erträge statuiert einen (rechtfertigungsbedürftigen) Eingriff[14] in seine Eigentums- (Art. 14 Abs. 1 GG)[15] wie Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG).[16,17]

---

als Voraussetzung von Rechts- und Sozialstaat vgl. *Papier*, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 14 I GG, Rn. 168.

11 *Vogel*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Band II, 3. Aufl. 2004, § 30, Rn. 69 f. und Rn. 51 m. w. N.; *P. Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Band V, 3. Aufl. 2007, § 118, Rn. 1–79 spricht von der *„Steuer als Preis der Freiheit"*.

12 Vgl. soeben sub Fn. 7.

13 BVerfG, Beschluss vom 18.01.2006 – 2 BvR 2194/00 – BVerfGE 115, S. 97, 111; P. Kirchhof, in: in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Band V, 3. Aufl. 2007, § 118, Rn. 117; *Weber-Grellet*, FR 2011, S. 1028, 1033 f. betont demgegenüber den Charakter des Steuerrechts als Lastenverteilungsrecht.

14 BVerfG, Beschluss vom 18.01.2006 – 2 BvR 2194/00 – BVerfGE 115, S. 97, 110 ff. – sieht in Steuergesetzen eine rechtfertigungsbedürftige Inhalts- und Schrankenbestimmung; *Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, 2003, S. 67 f.

15 BVerfG, Beschluss vom 18.01.2006 – 2 BvR 2194/00 – BVerfGE 115, S. 97, 111; zur schrittweisen Anerkennung der eingreifenden Wirkung von Steuern in die Eigentumsfreiheit durch das Bundesverfassungsgericht vgl. *P. Kirchhof*, in: Handbuch des Staatsrechts, Band V, 3. Aufl. 2007, § 118, Rn. 118 ff.; *Wendt*, NJW 1980, S. 2111, 2112 f.; ähnlich *P. Kirchhof*, der den Zugriff auf die finanzielle Leistungsfähigkeit mit einem Eigentumseingriff gleichsetzt und sie deshalb an Art. 14 Abs. 1 GG messen will, StuW 2006, S. 3, 8.

16 Die vom Bundesverfassungsgericht erhobene Voraussetzung einer *„objektiv berufsregelnden Tendenz"* (vgl. BVerfG, Urteil vom 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95 – BVerfGE 98, S. 106, 117 – BGBl I 1998, 1526; BVerfG, Urteil vom 20.04.2004 – 1 BvR 905/00 – BVerfGE 110, S. 274, 288 – BFH/NV 2004, Beilage 3, 305) für Eingriffe in den Schutzbereich von Art. 12 Abs. 1 GG kann man für die Ertragserzielung regelnde Steuergesetze bejahen, vgl. *Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, 2003, S. 69 f.

17 Näher zum Eingriff in den Schutzbereich der jeweiligen Grundrechte vgl. sub B.I.1.c).

Als Rechtfertigung für das „ob" der Steuererhebung dient die Verfassungsentscheidung für die Steuerstaatlichkeit, Art. 105 ff. GG.[18] Die damit verbundene Grundpflicht zur Steuerzahlung[19] reflektiert die soziale Verantwortung des Bürgers: Er hat das Gemeinwohl durch monetäre Beiträge zu unterstützen und so die Gemeinwohllasten in Form von Steuern mitzutragen.[20] Beim „wie" der Steuererhebung[21] – dazu sogleich – limitieren Gleichheits- und Freiheitsrechte der Steuerpflichtigen den grundsätzlich weiten Gestaltungsspielraum des Steuergesetzgebers *„bei der Auswahl des Steuergegenstands und bei der Bestimmung des Steuersatzes"*.[22]

b) Gleichheitsrechtliche Herleitung der Pflicht des Gesetzgebers zur Steuerfreistellung existenzsichernder Privataufwendungen

Der das Steuerrecht prägende Verfassungssatz – wie auch sein zentraler Prüfungsmaßstab[23] – ist der allgemeine Gleichheitssatz, Art. 3 Abs. 1 GG. Er gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln.[24] Sein weit gefasster Wortlaut erfährt je nach Regelungsbereich unterschiedliche Konkretisierungen,[25] so im Steuerrecht den Grundsatz der Lastengleichheit. Nur bei Herstellung von Belastungsgleichheit, das heißt bei rechtlicher und tatsächlicher Gleichheit im

18 *Vogel*, in: Handbuch des Staatsrechts, Band II, 3. Aufl. 2004, § 30, Rn. 51 ff. und Rn. 69 ff.; *Schoch*, Jura 2010, S. 197; *Jachmann*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, 1996, S. 5.

19 *Bethge*, JA 1985, S. 249, 257; *Wendt*, NJW 1980, S. 2111.

20 *Jachmann*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), EStG, § 31 EStG, Rn. A 45; *dies.*, in: von Mangoldt/Klein/Starck, GG, 6. Aufl. 2010, Art. 105 GG, Rn. 28; *Seiler*, Kernanliegen einer Einkommensteuerreform, Beilage zu NJW Heft 22/2006, S. 24, 25; a. A. *P. Kirchhof*, Verfassungsrechtliche und steuersystematische Grundlagen der Einkommensteuer, in: Ebling (Hrsg.), DStJG Band 24 (2001), S. 9, 14 f., der die Pflicht zu Steuerzahlung als Korrelat der Freiheit zur Eigentumsnutzung sieht (Sozialbindung).

21 Dazu sogleich sub B.I.1.b) et B.I.1.c).

22 BVerfG, Urteil vom 06.03.2002 – 2 BvL 17/99 – BVerfGE 105, S. 73, 125 – BGBl. I 2002, S. 1305; BVerfG, Beschluss vom 18.07.2012 – 1 BvL 16/11 – BGBl I 2012, S. 1770; BVerfG, Urteil vom 09.12.2008 – 2 BvL 1/07 et alt. – BVerfGE 122, S. 210, 230 – BStBl. II 2008, S. 2888; auch *Mellinghoff*, in: Mellinghoff/Schön/Viskorf (Hrsg.), FS Spindler, 2011, S. 153, 161 und 164 f.

23 *Waldhoff*, in Schön/Beck (Hrsg.): Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 125, 128; *Mellinghoff*, DStR-Beih. 3, 2003, S. 3, 8.

24 BVerfG, Beschluss vom 21.06.2006 – 2 BvL 2/99 – BVerfGE 116, S. 164, 180 – BGBl. I 2006, S. 1857; BVerfG, Urteil vom 09.12.2008 – 2 BvL 1/07 et alt. – BVerfGE 122, S. 210, 230 – BStBl. II 2008, S. 2888.

25 BVerfG Urteil vom 09.12.2008 – BVerfGE 122, S. 210, 230 f. – BStBl. II 2008, S. 2888.

Belastungserfolg,[26] kann die Belastung der Bürger mit Steuern legitimiert werden. Allein dieses im allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) fundierte Gebot rechtfertigt die voraussetzungslose Zuteilung der Gemeinwohllasten[27] und macht sie aus Sicht des Steuerbürgers erträglich. Auf die Herstellung von Lastengleichheit, die jeden Steuerpflichtigen verpflichtet, gleichermaßen zur Finanzierung des Gemeinwohls beizutragen, besteht ein Individualanspruch aus Art. 3 Abs. 1 GG;[28] schließlich korrespondiert in der subjektiven Wahrnehmung des der Besteuerung unterworfenen Individuums der steuerlichen Lastengleichheit die „Steuergerechtigkeit" – Voraussetzung seiner Steuermoral.[29][30] Die allgemeine Bindung der Legislative an die verfassungsmäßige Ordnung (Art. 1 Abs. 3, Art. 20 Abs. 3 GG) wird so im Bereich der Steuergesetzgebung verschärft durch das Gebot der Lastengleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG).[31] Das ebenfalls aus Art. 3 Abs. 1 GG fließende Postulat der Steuergerechtigkeit[32] kann sie allein durch Wahrung von Steuergleichheit normativ verwirklichen.

Das Ziel der Gleichheit im Belastungserfolg lässt sich normativ[33] nur durch Heranziehung eines einheitlichen (Vergleichs-)Maßstabs zur Lastenverteilung (s. u. sub B.I.1.b)aa)) und dessen folgerichtige Umsetzung (s. u. sub B.I.1.b)bb)) erreichen. Beide Gebote wirken im Interesse der Rechtset-

---

26 BVerfG, Urteil vom 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89 – BVerfGE 84, S. 239, 268 – BStBl. II 1991, S. 654.

27 *Rüfner*, in: Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Art. 3 Abs. 1 GG, Rn. 197; *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 9.

28 *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 9.

29 *Isensee*, in: Stödter/Thieme (Hrsg.), FS Ipsen, 1977, S. 409, 418.

30 Der Gleichheitssatz im Sinne von Lastengleichheit erfährt im Steuerrecht eine weitere, bereichsspezifische Konkretisierung: Nach der „horizontalen Steuergerechtigkeit" müssen Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch besteuert werden. Die „vertikale Steuergerechtigkeit" verlangt demgegenüber, dass die Besteuerung niedrigerer Einkommen im Vergleich mit der Besteuerung höherer Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügt, so BVerfG, Beschluss vom 29.05.1990 – 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, S. 60, 89 f. – BStBl. II 1990, S. 653; BVerfG, Beschluss vom 10.11.1998 – 2 BvL 42/93 – BVerfGE 99, S. 246, 260 – BStBl. II 1999, S. 174; vgl. auch *Moes*, Die Steuerfreiheit des Existenzminimums vor dem Bundesverfassungsgericht, 2011, S. 193 f. oder *Birk*, DStR 2009, S. 877, 880, die von horizontaler bzw. vertikaler „Steuergleichheit" sprechen.

31 BVerfG, Urteil vom 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89 – BVerfGE 84, S. 239, 268 f. und 271 – BStBl. II 1991, S. 654; BVerfG, Beschluss vom 21.06.2006 – 2 BvL 2/99 – BVerfGE 116, S. 164, 180 – BGBl. I 2006, S. 1857; *Mellinghoff*, in: Siegel/P. Kirchhof/Schneeloch/Schramm (Hrsg.), FS Bareis, 2005, S. 174, 180.

32 Ausschlaggebend für die Steuergerechtigkeit sind Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, so *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 3, Rn. 96.

33 Auf die zweite Komponente der Besteuerungsgleichheit, die Rechtsanwendungsgleichheit auf Ebene der Finanzverwaltung, soll hier nicht eingegangen werden.

zungsgleichheit als Grenzen des weiten Gestaltungsspielraums des Steuergesetzgebers.[34]

aa) Einheitlicher Maßstab: Gleichmäßige Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit

Grundvoraussetzung einer gleichmäßigen Verteilung der Steuerlast auf die Steuerpflichtigen ist ein einheitlicher Vergleichsmaßstab, der an das zutreffende Vergleichskriterium anknüpft und den grundgesetzlichen Wertungen ausreichend Rechnung trägt. Diesen Maßstab bildet – als Konkretisierung des steuerstaatlichen Wesensgesetzes der Steuergleichheit[35] – das Leistungsfähigkeitsprinzip. Durch das Verbot des Abzugs beliebiger Privataufwendungen verhindert es eine gleichheitswidrige Schmälerung der steuerlichen Bemessungsgrundlage.

(1) Leistungsfähigkeit als Anknüpfungspunkt und Maßstab

Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bedeutet die Verteilung der Steuerlast auf die Steuerpflichtigen nach dem Maß ihrer (tatsächlichen, nicht potentiellen) wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bzw. Zahlungskraft[36] und damit der Fähigkeit, Gemeinwohllasten finanziell zu tragen.[37]

Die Einkommensteuer knüpft an den Erfolg privaten Wirtschaftens an.[38] Ihr Belastungsgrund ist das Ergebnis der Erzielung von Einkünften durch privatwirtschaftliches Tätigwerden, nicht der Einkommensbestand.[39] Der effektive Erfolg dieses Tätigwerdens spiegelt Zahlungskraft

---

34 BVerfG, Urteil vom 06.03.2002 – 2 BvL 17/99 – BVerfGE 105, S. 73, 125 – BGBl. I 2002, S. 1305; BVerfG, Beschluss vom 04.12.2002 – BVerfGE 107, S. 27, 46 f. – BStBl. II 2003, S. 534; BVerfG Urteil vom 09.12.2008 – 2 BvL 1/07 et alt. – BVerfGE 122, S. 210, 230 f. – BGBl. I 2008, S. 2888.

35 *Isensee*, in: Stödter/Thieme (Hrsg.), FS Ipsen, 1977, S. 409, 418.

36 BVerfG, Beschluss vom 17.01.1957 – 1 BvL 4/54 – BVerfGE 6, S. 55, 70 ff. – BStBl. I 1957, S. 193; BVerfG, Beschluss vom 14.04.1959 – 1 BvL 23/57, 1 BvL 34/57 – BVerfGE 9, S. 237, 243 ff.; BVerfG, Beschluss vom 23.11.1976 – 1 BvR 150/75 – BVerfGE 43, S. 108, 118 ff. – BStBl. II 1977, S. 135; BVerfG, Beschluss vom 29.05.1990 – 1 BvL 20/84 et alt. – BVerfGE 82, S. 60, 86 f. – BStBl. II 1990, S. 653; BVerfG, Beschluss vom 14.06.1994 – 1 BvR 1022/88 – BVerfGE 91, S. 93, 108 f. – BStBl. II 1994, S. 909; *Waldhoff*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Band V, 3. Aufl. 2007, § 116, Rn. 102.

37 *P. Kirchhof,* in: Handbuch des Staatsrechts, Band V, 3. Aufl. 2007, § 118, Rn. 170.

38 BVerfG, Beschluss vom 24.01.1962 – 1 BvL 32/57 – BVerfGE 9, S. 237, 243; BVerfG, Urteil vom 03.11.1982 – 1 BvR 620/78 et alt. – BVerfGE 61, S. 319, 343 f. – BStBl. II 1982, S. 771; *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 10.

39 *Jachmann*, Die Gewerbesteuer im System der Besteuerung von Einkommen, in: Seeger (Hrsg.), DStJG Band 25 (2002), S. 195, 197 f.

wider, die deshalb den gerechten Maßstab im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG für die Lastenverteilung bildet.[40] Je mehr Einkommen ein Steuerpflichtiger erwirtschaftet, umso leistungsfähiger ist er. Aufgrund des eindeutigen Gegenstands der steuerlichen Bemessungsgrundlage sollen die bloß begrifflichen Unklarheiten zwischen „finanzieller" und „wirtschaftlicher" Leistungsfähigkeit keine Rolle spielen.[41]

Exakt ist der Maßstab der Leistungsfähigkeit nur, wenn er „einheitlich geeicht" ist, d. h. die ausschlaggebende Ist-Leistungsfähigkeit[42] unverfälscht abbildet. Im Interesse (annähernd) präziser Vergleichbarkeit erfordert dies die Erfassung des gesamten disponiblen Einkommens in der Bemessungsgrundlage, dieses einheitlich ermittelt durch Einsetzen der Besteuerung ab demselben Umfang der Ertragserzielung bzw. Zulassung derselben Abzüge für jeden Steuerpflichtigen gleichermaßen. Mit Blick auf das Menschenbild des Grundgesetzes nicht disponibel und damit für jeden Steuerpflichtigen abziehbar ist der Aufwand zur Sicherung eines menschenwürdigen Daseins (Art. 1 Abs. 1 i. V. m. Art. 20 Abs. 1 GG), das Existenzminimum (s. u. sub B.I.1.b)aa)(2)).[43] Ausgeschlossen ist der Abzug beliebiger privater (Luxus-)Aufwendungen,[44] da die Einkommensverwendung nach Art und Umfang bei den einzelnen Steuerpflichtigen erheblich divergiert.[45]

---

40 *Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 4, Rn. 88; *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 165 f., 170 ff.; *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 10; differenzierend zur Leistungsfähigkeit und anderen Kriterien als Maßstab vgl. *Jochum*, Die Steuervergünstigung, 2006, S. 99 ff.

41 Zu den Begrifflichkeiten vgl. *Treisch*, Existenzminimum und Einkommensbesteuerung, 1999, S. 309 ff.; zum über die (faktische) Zahlungsfähigkeit hinausgehenden Begriff der Leistungsfähigkeit vgl. *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, S. 165 f.

42 *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 167; *Waldhoff*, in: Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 125, 129; *Kube*, Die intertemporale Verlustverrechnung, DStR 2011, S. 1781, 1782; *Birk*, in: Hey (Hrsg.), DStJG Band 34 (2011), S. 11, 14 ff.; *Hennrichs*, in: Tipke/Seer/Hey/Englisch (Hrsg.), FS Lang, 2010, S. 237, 239.

43 BVerfG, Beschluss vom 29.05.1990 – 1 BvL 20/84 et alt. – BVerfGE 82, S. 60, 85 f. – BStBl. II 1990, S. 653; BVerfG, Urteil vom 09.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08 – BVerfGE 122, S. 210, 230 f. – BGBl. I 2008, S. 2888; *Papier*, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 14 I GG, Rn. 181.

44 *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 23; *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), AO/FGO, § 4 AO, Rn. 487.

45 Aus diesem Grund lässt sich Gleichheit auch nicht dadurch herstellen, dass der Abzug bestimmter Privataufwendungen für alle Steuerpflichtigen zulässig ist.

Projiziert auf den Charakter der Steuer als Gemeinwohllast bedeutet dies, dass der höheren Leistungsfähigkeit ein größeres Maß an sozialer Verantwortung korrespondiert;[46] jeder Steuerpflichtige wird entsprechend seiner tatsächlichen Fähigkeit zur Tragung finanzieller Lasten beansprucht[47]. Steuergleichheit erfordert deshalb im sozialen Steuerstaat ein Einsetzen der Leistungsfähigkeit erst jenseits des Existenzminimums (Art. 3 Abs. 1 i. V. m. Art. 20 Abs. 1 GG) (dazu sogleich sub B.I.1.b)aa)(2)). Der Maßstab der Leistungsfähigkeit beinhaltet damit eine subjektive Komponente.[48]

Nach einer anfangs zögerlichen Rezeption[49] ist der verfassungsrechtliche Charakter dieses Maßstabs mittlerweile in Rechtsprechung[50] und überwiegenden Teilen der Literatur[51] anerkannt.[52] Das Bundesverfassungsgericht sieht in ihm das große Verfassungsprinzip einer „gerechten" Höhe der Steuerschuld.[53]

---

46 *Jachmann*, in: v.Mangoldt/Klein/Starck (Hrsg.), GG, 6. Aufl. 2010, Art. 105 GG, Rn. 28; *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, S. 163 und 165 f.

47 BVerfG, Urteil vom 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89 – BVerfGE 84, S. 239, 268 ff. – BStBl. II 1991, S. 654; *Becker*, Transfergerechtigkeit und Verfassung, 2001, S. 77 f.; *P. Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Band V, 3. Aufl. 2007, § 118, Rn. 168 ff., spricht von der *„Gleichheit je nach finanzieller Belastbarkeit"*; *Jachmann/Liebl*, in: Lademann, EStG, Einf. EStG., Rn. 10, bezeichnen die Besteuerungsgleichheit als *„proportionale Gleichheit"*.

48 Zu den Komponenten objektiver und – darauf aufbauend – subjektiver Leistungsfähigkeit *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 11; *dies.* Nachhaltige Entwicklung und Steuern, 2003, S. 53 f.

49 BVerfG, Entscheidung vom 24.01.1962 – 1 BvL 32/57 – BVerfGE 13, S. 290, 297; anerkannt jedenfalls als einfachgesetzlicher Grundsatz für das Einkommensteuerrecht, BVerfG, Entscheidung vom 02.10.1969 – 1 BvL 12/68 – BVerfGE 27, S. 58, 67 – BStBl. II 1970, S. 140.

50 BVerfG, Beschluss vom 23.11.1976 – 1 BvR 150/75 – BVerfGE 43, S. 108, 120 – BStBl. II 1977, S. 135; BVerfG, Urteil vom 03.11.1982 – 1 BvR 620/78, 1 BvR 1335/78, 1 BvR 1104/79, 1 BvR 363/80 – BVerfGE 61, S. 319, 343 f. – BStBl. II 1982, S. 771; BVerfG, Urteil vom 09.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08 – BVerfGE 122, S. 210, 230 f. – BGBl. I 2008, S. 2888.

51 *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 155 ff.; *Tipke*, in: Steuerrechtsordnung, Band 2, 2003, S. 580 ff.; *P. Kirchhof*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), EStG, Stand 2012, § 2 EStG, Rn. A 166 ff.; *Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 4, Rn. 88; *Jachmann*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, 1996, S. 7; *Weber-Grellet*, in: Düwell (Hrsg.), FS Posser, 1997, S. 397, 406, der annimmt, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip sich aus der umfassenden Zusammenschau von Demokratie- und Sozialstaatsprinzip sowie Freiheits- und Gleichheitsrechten ergibt; vereinzelte Gegenstimmen: *Arndt*, NVwZ 1988, S. 787, 791; *Kruse*, in: StuW 1990, S. 322, 327; gegen die verfassungsrechtliche Fundierung vgl. *Droege*, StuW 2011, S. 105, 108.

52 Im Überblick dazu: *Treisch*, Existenzminimum und Einkommensbesteuerung, 1999, S. 308 ff.

53 BVerfG, Beschluss vom 22.02.1984 – 1 BvL 10/80 – BVerfGE 66, S. 214, 223 – BStBl. II 1984, S. 357.

(2) Konkretisierung der Leistungsfähigkeit nach Maßgabe der Wertungen des Grundgesetzes

[Bestimmung der Leistungsfähigkeit im sozialen Steuerstaat]

Den vieldeutigen Begriff der Leistungsfähigkeit[54] unter Berücksichtigung der Wertentscheidungen des Grundgesetzes[55] in Steuertatbeständen zu konkretisieren, ist Aufgabe des Gesetzgebers als *„Erstinterpret der Verfassung"*.[56] Wegen des Charakters der Steuer als Gemeinwohllast stellt sich die Frage, ab wann der Steuerpflichtige für die Allgemeinheit „leistungsfähig" ist, bei welchem Einkommen seine steuerliche Leistungsfähigkeit einsetzt. Behandelt werden soll im Folgenden nicht der abzugsfähige erwerbsbedingte Aufwand; im Hinblick auf die außergewöhnlichen Belastungen stehen Privataufwendungen im Zentrum der Betrachtung.

Die Verbindung von Sozialstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 1, 28 Abs. 1 Satz 1 GG) und Menschenwürdegarantie (Art. 1 Abs. 1 GG) gebietet die Steuerfreistellung des Existenzminimums.[57] Die genannten Verfassungsnormen begründen einen Gestaltungsauftrag an den Staat sowie einen Individualanspruch, gerichtet auf Gewährleistung der Voraussetzungen eines menschenwürdigen Daseins (Existenzminimum).[58] Erst jenseits dieser Grenze sind die Erträge seines Wirtschaftens disponibel, ist der Steuerpflichtige – in sozialstaatlicher Hinsicht – zu Gunsten der Allgemeinheit leistungsfähig (Art. 3 Abs. 1 i. V. m. Art. 20 Abs. 1 GG).[59] Diese Untergrenze des Steuerzugriffs korrespondiert einer leistungsfähigkeits- und damit gleichheitsge-

---

54 BVerfG, Beschluss vom 23.11.1976 – 1 BvR 150/75 – BVerfGE 43, S. 108, 120 – BStBl. II 1977, S. 135; *Kannengießer*, in: Schmidt-Bleibtreu/Klein, GG, 12. Aufl. 2011, Art. 3 GG, Rn. 40.

55 *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 166 ff.; *Jachmann*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, 1996, S. 9; *Jachmann/Liebl*, in: Lademann, EStG, Einf. EStG, Rn. 11.

56 *P. Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.) Handbuch des Staatsrechts, Band V, 3. Aufl. 2007, § 118, Rn. 78.

57 BVerfG, Beschluss vom 13.02.2008 – 2 BvL 1/06 – BVerfGE 120, S. 125, 154 f. – BGBl. I 2008, S. 540; BVerfG, Beschluss vom 13.10.2009 – 2 BvL 3/05 – BVerfGE 124, S. 282, 294 – BGBl. I 2009, S. 3785.

58 BVerfG, Beschluss vom 29.05.1990 – 1 BvL 20/84 et alt. – BVerfGE 82, S. 60, 85 f. – BStBl. II 1990, S. 653; *Di Fabio*, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 2 Abs. 2 Satz 1 GG, Rn. 45.

59 *Jachmann*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, 1996, S. 11 spricht in diesem Zusammenhang von *„sozialstaatlicher Leistungsfähigkeit"*; zur sozialstaatlichen Fundierung des Existenzminimums vgl. auch *Treisch*, Existenzminimum und Einkommensbesteuerung, 1999, S. 319 ff.

rechten Umsetzung des Staatsziels der Sozialstaatlichkeit unter Berücksichtigung des Primats der Eigenverantwortung[60] des Steuerpflichtigen.

Die Vorgabe von der Steuerfreistellung des Existenzminimums scheint auf zwei Weisen realisierbar: Der Staat könnte dem Steuerpflichtigen dessen erwirtschaftetes Einkommen vollständig entziehen und es ihm durch Sozialleistungen zurückgewähren. Umgekehrt kann er dem Steuerpflichtigen die Erträge seiner privatwirtschaftlichen Tätigkeit belassen, soweit diese zur Existenzsicherung notwendigen Aufwand darstellen. Dem verfassungsrechtlichen Prinzip der Subsidiarität staatlicher Leistungsgewährung gegenüber Eigenversorgung[61] folgend ist nur die zweite Variante zulässig. Andernfalls müsste der freiheitsrechtlich orientierte Staat, der vom Bürger Selbstverantwortlichkeit verlangt,[62] diesem – völlig inkonsequent – die Mittel für seine Lebensgrundlage zuerst via Steuererhebung entziehen und später per Sozialleistung wieder zurückgeben.[63] Ein solches Vorgehen widerspräche zudem der gebotenen Effizienz staatlicher Mittelverwaltung bzw. -verteilung.[64]

Hier schließt sich der Kreis zum Wesen der Steuer als Gemeinwohllast. Die Mitverantwortung des Einzelnen für die Allgemeinheit, die er in Form von Steuerleistungen trägt – mit anderen Worten: seine Leistungsfähigkeit –, verstanden als Mitverantwortung für sozialstaatliche Aufgabenerfüllung im Wege der Steuerzahlung beginnt erst ab dem ersten „disponiblen" Cent, also dem Einkommen, über dessen Verwendung der Steuerpflichtige nach Erwirtschaftung seiner Lebensgrundlage frei entscheiden kann.[65] In

60 *Vogel*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Band II, 3. Aufl. 2004, § 28, Rn. 32 f.

61 (näher zum Subsidiaritätsgrundsatz und seinen Auswirkungen vgl. unten sub B.I.1.c)bb) et B.I.2.b)bb)) BVerfG, Beschluss vom 13.02.2008 – 2 BvL 1/06 – BVerfGE 120, S. 125, 154 f. – BGBl. I 2008, S. 540; *Isensee*, Subsidiaritätsprinzip und Verfassungsrecht, 1968, S. 44 f.; *Zacher*, in: Isensee/P. Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Band II, 3. Aufl. 2004, § 28, Rn. 27 und 33; *Leisner,* in: Existenzsicherung im öffentlichen Recht, S. 341 f., betont die Gefahr des Versiegens von Steuerquellen bei einem über die Existenzsicherung hinausgehenden Steuerzugriff; einfachgesetzliche Normierung des Nachranggrundsatzes vgl. § 2 Abs. 1 SGB XII.

62 *Jachmann*, StuW 1996, S. 97, 99.

63 BVerfG, Beschluss vom 29.05.1990 – 1 BvL 20/84 et alt. – BVerfGE 82, S. 60, 86 – BStBl. II 1990, S. 653; *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Aufl. 2000, S. 421; *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8, Rn. 72 f.; *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 137; *Czub*, Verfassungsrechtliche Gewährleistungen bei der Auferlegung steuerlicher Lasten, 1982, S. 139.

64 *Jachmann*, StuW 1996, S. 97, 99; *Jachmann*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, 1996, S. 12.

65 BVerfGE 66, S. 214, 222 f.; 67, S. 291, 297; BVerfG, Beschluss vom 04.12.2002 – 2 BvR 400/98, 1735/00 – BVerfGE 107, S. 27, 53 – BStBl. II 2003, S. 534; *Jachmann*, in: von Mangoldt/Klein/