

Schriften zum Steuerrecht

Band 112

**„Alles oder Nichts“ –
Die Freigrenze im Steuerrecht**

Von

Verena Katharina Luck



Duncker & Humblot · Berlin

VERENA KATHARINA LUCK

„Alles oder Nichts“ –
Die Freigrenze im Steuerrecht

Schriften zum Steuerrecht

Band 112

„Alles oder Nichts“ – Die Freigrenze im Steuerrecht

Von

Verena Katharina Luck



Duncker & Humblot · Berlin

Die Hohe Rechtswissenschaftliche Fakultät
der Universität zu Köln hat diese Arbeit
im Sommersemester 2013
als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten
© 2014 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Fremddatenübernahme: L101 Mediengestaltung, Berlin
Druck: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-14234-7 (Print)
ISBN 978-3-428-54234-5 (E-Book)
ISBN 978-3-428-84234-6 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde von Frau Prof. Dr. Johanna Hey angeregt und ist im Sommersemester 2013 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln als Dissertation angenommen worden. Sie befasst sich mit der Technik steuerlicher Freigrenzen. Unter einer steuerlichen Freigrenze wird eine Regelung verstanden, bei der das Erreichen einer durch einen Betrag oder einer anders bestimmten Grenze eine „Alles-oder-Nichts“-Rechtsfolge für die Besteuerung auslöst. Diese zeichnet sich dadurch aus, dass dem Steuerpflichtigen bis zum Erreichen der Grenze eine Befreiung von der Besteuerung oder eine steuerliche Vergünstigung gewährt wird, welche bei Grenzüberschreitung vollständig versagt wird. Aufgrund der ungleichen Behandlung zweier nahezu identischer Sachverhalte im Grenzbereich begegnen steuerliche Freigrenzenregelungen erheblichen verfassungsrechtlichen Bedenken. Derartige Härtefälle als schwerwiegender Effekt steuerlicher Freigrenzen führen zu der berechtigten Fragestellung: Sind steuerliche Freigrenzen überhaupt gerecht? Inwieweit kann die durch die nachteiligen Härtefälle entstehende Ungleichbehandlung noch mit dem angeführten Ziel der Steuervereinfachung gerechtfertigt werden? Obwohl derartige Regelungen über das ganze Steuerrecht verteilt sind und in annähernd jedem Besteuerungsverfahren zur Anwendung kommen, hat sich das Bundesverfassungsgericht bislang nur selten mit der Verfassungsmäßigkeit derartiger Regelungen beschäftigt. Ziel der vorliegenden Arbeit ist es daher, das Phänomen der steuerlichen Freigrenze in seiner ganzen Breite zu analysieren.

Ohne vielfältige Hilfe und Unterstützung wäre diese Arbeit nicht zustande gekommen. An erster Stelle danke ich Frau Prof. Dr. Johanna Hey sehr herzlich für die Betreuung dieses Forschungsprojekts und für die Ermöglichung optimaler Arbeitsbedingungen bei der Erstellung dieser Arbeit, insb. auch nach meiner Tätigkeit als studentische Hilfskraft am Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln. Herrn Prof. Dr. Joachim Lang danke ich für die Übernahme und Erstellung des Zweitgutachtens. Beiden Professoren verdanke ich durch interessante und spannende Einblicke in die Welt des Steuerrechts meine Begeisterung für das Fachgebiet.

Am Institut für Steuerrecht haben Ruth Heilmeyer und Dr. Guido Weber durch den fachlichen Austausch und mit ihrer freundschaftlichen Unterstützung zum Gelingen dieser Arbeit beigetragen. Dafür sei ihnen gedankt.

Mein ganz besonderer Dank gilt meinem Freund Sebastian Löhr, der mich liebevoll und geduldig durch die Höhen und Tiefen dieses Projektes begleitet und mich mit wertvollen Anregungen und Gedanken – manchmal aus gänzlich neuen Blickwinkeln – unterstützt hat. Auch hat er mit seiner umfangreichen Unterstützung bei der Korrektur des Manuskripts zum Erfolg der Arbeit beigetragen.

Schließlich danke ich von Herzen meiner Familie für ihren grenzenlosen Rückhalt und die beständige liebevolle Ermutigung. Meiner Mutter sei darüber hinaus auch für die sorgfältige Durchsicht des Manuskripts sehr herzlich gedankt.

Ohne die unermüdliche und fortwährende Unterstützung meiner Eltern in jeglicher Hinsicht und das von ihnen entgegengebrachte Vertrauen wäre diese Arbeit nicht entstanden. Mit großer Freude widme ich ihnen diese Arbeit.

Köln, im Juni 2013

Verena Katharina Luck

Inhaltsübersicht

Einleitung	31
Gang der Bearbeitung	34

1. Kapitel

Formen und Wirkungen steuerlicher Freigrenzen	36
A. Überblick über steuerliche Freigrenzen	36
I. Ordnung nach Regelungsinhalt	37
II. Rechtsfolgenorientierte Unterscheidung	40
III. Zwischenergebnis	41
B. Ausgestaltungen steuerlicher Freigrenzen	42
I. Starre und dynamische Freigrenzen	42
II. Betragliche und sachliche Freigrenzen	45
III. Direkte und indirekte Freigrenzen	46
IV. Absolute und relative Freigrenzen	47
V. Bagatell-Freigrenzen und bedeutende Freigrenzen	48
VI. Zwischenergebnis	49
C. Wirkung steuerlicher Freigrenzen	50
I. Wirkung steuerlicher Freigrenzen im Allgemeinen	50
II. Wirkung der verschiedenen Ausgestaltungen steuerlicher Freigrenzen	62

2. Kapitel

Überprüfung der Systematik des Gesetzgebers bei Einfügung steuerlicher Freigrenzen	67
A. System im Steuerrecht	68
I. System im Steuerrecht im Allgemeinen	68
II. Gesetzeszwecke im System des Steuerrechts	71
B. Entscheidungsfindung des Gesetzgebers zwischen steuerlichen Freigrenzen und steuerlichen Freibeträgen	87
I. Systematik in Gesetzesmaterialien	88
II. Gesamtsystematik unter zusätzlicher Berücksichtigung der Gesetzeszwecke weiterer steuerlicher Freigrenzen und Freibeträge	104

C.	Entscheidungsfindung des Gesetzgebers bei der Ausgestaltung einzelner steuerlicher Freigrenzen	109
I.	Systematik in Gesetzesmaterialien	110
II.	Gesamtsystematik unter zusätzlicher Berücksichtigung der Gesetzeszwecke weiterer steuerlicher Freigrenzen	122

3. Kapitel

Verfassungsrechtliche Überprüfung der steuerlichen Freigrenzen des Gesetzgebers 129

A.	Verfassungsrechtliche Vorgaben an den Gesetzgeber steuerlicher Freigrenzen	129
I.	Gebot der Steuergerechtigkeit gemäß Art. 3 Abs. 1 GG	130
II.	Freiheitsgrundrechte und freiheitsschonendes Besteuerungsgebot	160
III.	Rechtsstaatliches Bestimmtheitsgebot	166
B.	Abstrakte verfassungsrechtliche Überprüfung steuerlicher Freigrenzen	170
I.	Abstrakte verfassungsrechtliche Überprüfung – das „Ob“ steuerlicher Freigrenzen	170
II.	Abstrakte verfassungsrechtliche Überprüfung spezieller Ausgestaltungen – das „Wie“ steuerlicher Freigrenzen	179
III.	Ergebnis	221
C.	Konkrete verfassungsrechtliche Überprüfung einzelner steuerlicher Freigrenzen	223
I.	Starre Freigrenzen	223
II.	Dynamische Freigrenzen	275
III.	Ergebnis	296

4. Kapitel

Umgang der Exekutive und der Judikative mit starren steuerlichen Freigrenzen 297

A.	Entwicklung neuer und Bestätigung vorhandener starrer steuerlicher Freigrenzen	298
I.	Entwicklung neuer starrer Freigrenzen durch die Exekutive	298
II.	Bestätigung starrer Freigrenzen durch die Judikative	307
III.	Ergebnis	314
B.	Aberkennung der von der Exekutive geschaffenen starren Freigrenzen und verfassungskonforme Auslegung gesetzlicher starrer Freigrenzen	315
I.	Aberkennung der Umsetzung der von der Exekutive geschaffenen starren Freigrenzen durch die Judikative	315
II.	Verfassungskonforme Auslegung starrer Freigrenzen der Legislative durch die Exekutive und die Judikative	318
III.	Ergebnis	327

5. Kapitel

**Verfassungskonforme Ausgestaltungsvorschläge
für starre steuerliche Freigrenzen**

	329
A. Abstrakte Ausgestaltungsvorschläge für steuerliche Freigrenzen	329
I. Einfügung von steuerlichen Freibeträgen	329
II. Einfügung gleitender Übergänge	330
III. Einfügung gestaffelter Übergänge	331
IV. Einfügung zusätzlicher Geringfügigkeitsgrenzen	332
V. Einfügung von Mindestgewährleistungsklauseln	335
VI. Einfügung von Härtefallklauseln	337
VII. Einfügung einer durchschnittlichen Betrachtung	338
VIII. Ergebnis	339
B. Konkrete Ausgestaltungsvorschläge für verfassungswidrige steuerliche Freigrenzen	340
I. Ausgestaltungsvorschlag für die starre absolute Erwerbsaufwendungsfreigrenze in § 4h Abs. 2 Satz 1 lit. a EStG	340
II. Ausgestaltungsvorschlag für die starre sachliche einkünftequalifizierende Freigrenze in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG	343
III. Ausgestaltungsvorschlag für die starre sachliche gemeinnützigkeitsqualifizierende Freigrenze in § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO	346
IV. Ausgestaltungsvorschlag für die starre relative Verwaltungsvermögensgrenze in § 13b Abs. 2 EStG	348
V. Ausgestaltungsvorschlag für die teilweise dynamische und teilweise starre relative Verlustabzugsbeschränkung in § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG	350
VI. Ergebnis	352
Zusammenfassung	354
Fazit	359
Literaturverzeichnis	361
Sachverzeichnis	387

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	31
Gang der Bearbeitung	34

1. Kapitel

Formen und Wirkungen steuerlicher Freigrenzen	36
A. Überblick über steuerliche Freigrenzen	36
I. Ordnung nach Regelungsinhalt	37
1. Freigrenzen im engeren Sinne	37
a) Begriffsbestimmung	37
b) Besondere Terminologie für die Einkommensbesteuerung	37
2. Freigrenzen im weiteren Sinne	39
a) Klassifizierende Freigrenzen	39
b) Technische Freigrenzen	39
II. Rechtsfolgenorientierte Unterscheidung	40
III. Zwischenergebnis	41
B. Ausgestaltungen steuerlicher Freigrenzen	42
I. Starre und dynamische Freigrenzen	42
1. Starre Freigrenzen	42
2. Dynamische Freigrenzen	42
a) Gleitende Freigrenzen	43
b) Gestaffelte Freigrenzen	43
c) Starre Freigrenzen mit zusätzlicher Geringfügigkeitsgrenze	44
II. Betragliche und sachliche Freigrenzen	45
1. Betragliche Freigrenzen	45
2. Sachliche Freigrenzen	45
III. Direkte und indirekte Freigrenzen	46
1. Direkte Freigrenzen	46
2. Indirekte Freigrenzen	46
IV. Absolute und relative Freigrenzen	47
1. Absolute Freigrenzen	47
2. Relative Freigrenzen	47
V. Bagatell-Freigrenzen und bedeutende Freigrenzen	48
1. Bagatell-Freigrenzen	48
2. Bedeutende Freigrenzen	48
VI. Zwischenergebnis	49

C.	Wirkung steuerlicher Freigrenzen	50
I.	Wirkung steuerlicher Freigrenzen im Allgemeinen	50
1.	Wirkung der Freigrenzen im engeren Sinne	50
a)	Wirkung bei Unterschreiten der Freigrenze	50
aa)	Indirekte Progression bei proportionalem Tarif	51
bb)	Degressiver Effekt bei progressivem Tarif	54
b)	Wirkung bei Überschreiten der Freigrenze	55
aa)	Belastungssprung	55
bb)	Weitergehende Auswirkungen bei Entscheidungsfindungen	57
(1)	Beeinflussung der Erzielung von Erwerbsbezügen ...	57
(2)	Beeinflussung der Tätigung von Erwerbsaufwendungen	60
2.	Wirkung der Freigrenzen im weiteren Sinne	60
a)	Wirkung klassifizierender Freigrenzen	60
b)	Wirkung technischer Freigrenzen	61
3.	Verhältnis von steuerlichen Freigrenzen zu Stichtagsregelungen ..	61
II.	Wirkung der verschiedenen Ausgestaltungen steuerlicher Freigrenzen	62
1.	Starre und dynamische Freigrenzen	62
a)	Starre Freigrenzen	62
b)	Gleitende Freigrenzen	62
c)	Gestaffelte Freigrenzen	64
d)	Starre Freigrenzen mit zusätzlicher Geringfügigkeitsgrenze ...	65
2.	Betragliche und sachliche Freigrenzen	66
3.	Direkte und indirekte Freigrenzen	66
4.	Absolute und relative Freigrenzen	66
5.	Bagatell-Freigrenzen und bedeutende Freigrenzen	66

2. Kapitel

Überprüfung der Systematik des Gesetzgebers bei Einfügung steuerlicher Freigrenzen 67

A.	System im Steuerrecht	68
I.	System im Steuerrecht im Allgemeinen	68
1.	Äußeres System	69
2.	Inneres System	70
II.	Gesetzeszwecke im System des Steuerrechts	71
1.	Allgemeine Gesetzeszwecke zur Klassifizierung der Normgruppen	71
a)	Fiskalzwecknormen	73
b)	Sozialzwecknormen	73
c)	Vereinfachungszwecknormen	74
aa)	Allgemeine Ausführungen	74
bb)	Besondere Ausführungen	74

(1) Vereinfachungen im Bereich der Rechtsfolgenfestlegung	75
(2) Vereinfachungen bei Umsetzung des Gesetzeszwecks	76
2. Ermittlung der Gesetzeszwecke	79
a) Ausgangspunkt: Wortlaut und Bedeutungszusammenhang des Gesetzes	79
b) Historische Methode	80
c) Teleologische Methode	83
3. Denkbare steuersystematische Einordnung steuerlicher Freigrenzen	84
a) Potentielle Gesetzeszwecke der gesamten Freigrenzenregelung	85
b) Potentielle Gesetzeszwecke der jeweiligen Ausgestaltung	85
aa) Akzessorischer Gesamtzweck	85
bb) Zusätzlicher eigener Vereinfachungszweck durch Typisierungen	86
B. Entscheidungsfindung des Gesetzgebers zwischen steuerlichen Freigrenzen und steuerlichen Freibeträgen	87
I. Systematik in Gesetzesmaterialien	88
1. Erklärungen im Rahmen der Einfügung neuer Gesetzesnormen ..	88
a) Freigrenzen in § 16 Abs. 4 Satz 3 EStG und § 17 Abs. 3 Satz 2 EStG	89
b) Freigrenze in § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG und Freibetrag in § 8 Abs. 3 Satz 2 EStG	90
c) Zusatz: Erklärungen bei Einfügung vergleichbarer Regelungen in der Unternehmensteuerreform 2008	92
d) Zwischenergebnis	94
2. Erklärungen beim Wechseln zwischen Freibeträgen und Freigrenzen	94
a) Freigrenzen in § 16 Abs. 4 Satz 3 EStG und § 17 Abs. 3 Satz 2 EStG	94
b) Freigrenze in § 13 Abs. 3 EStG	95
c) Freigrenze in § 13 Abs. 3 GewStG a.F.	97
d) Freibetrag in § 24 KStG	97
e) Freibetrag in § 11 Abs. 1 Satz 3 GewStG	98
f) Freigrenze in § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG	100
g) Freibetrag in § 13a Abs. 1 und 5 ErbStG	102
h) Zwischenergebnis	104
II. Gesamtsystematik unter zusätzlicher Berücksichtigung der Gesetzeszwecke weiterer steuerlicher Freigrenzen und Freibeträge	104
1. Fiskalzwecknormen	105
2. Sozialzwecknormen	106
3. Vereinfachungszwecknormen	108
4. Zwischenergebnis	108

C. Entscheidungsfindung des Gesetzgebers bei der Ausgestaltung einzelner steuerlicher Freigrenzen	109
I. Systematik in Gesetzesmaterialien	110
1. Erklärungen bei Einfügung und Ausgestaltung neuer steuerlicher Freigrenzen	110
a) Freigrenze in § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG	111
b) Freigrenze in § 4 Abs. 3 ErgAbG	112
c) Freigrenze in § 9 AStG	113
d) Freigrenze in § 5 EigZulG	115
e) Zwischenergebnis	116
2. Erklärungen beim Wechseln zwischen verschiedenen Ausgestaltungen	117
a) Freigrenze in § 13 Abs. 3 EStG	117
b) Freigrenzen in § 16 Abs. 4 Satz 3 EStG und § 17 Abs. 3 Satz 2 EStG	117
c) Zusatz: Erklärungen zu vergleichbaren, aber unterschiedlich ausgestalteten Freigrenzen	118
d) Zwischenergebnis	121
II. Gesamtsystematik unter zusätzlicher Berücksichtigung der Gesetzeszwecke weiterer steuerlicher Freigrenzen	122
1. Fiskalzweckfreigrenzen	123
2. Sozialzweckfreigrenzen	123
3. Vereinfachungszweckfreigrenzen	126
4. Zwischenergebnis	127

3. Kapitel

Verfassungsrechtliche Überprüfung der steuerlichen Freigrenzen des Gesetzgebers

129

A. Verfassungsrechtliche Vorgaben an den Gesetzgeber steuerlicher Freigrenzen	129
I. Gebot der Steuergerechtigkeit gemäß Art. 3 Abs. 1 GG	130
1. Vorgaben an den Gesetzgeber	131
a) Leistungsfähigkeitsprinzip	132
aa) Objektives Nettoprinzip	135
bb) Subjektives Nettoprinzip	136
cc) Prinzip des gleichmäßigen Belastungsanstiegs	136
b) Folgerichtigkeitsgebot	137
c) Praktikabilitätsprinzip als Gebot der Gleichheit im tatsächlichen Belastungserfolg	139
2. Rechtfertigungsmöglichkeiten	141
a) Maßstab für die Rechtfertigung von Steuerrechtsnormen: „neue Formel“ statt „Willkürformel“	141

b)	Verhältnismäßigkeitsprüfung	143
aa)	Geeignetheit	145
bb)	Erforderlichkeit	145
cc)	Angemessenheit	146
c)	Mögliche Rechtfertigungsgründe des Gesetzgebers	147
aa)	Verfolgung von Fiskalzwecken	147
bb)	Verfolgung von Sozialzwecken	149
(1)	Gemeinwohlprinzip	150
(2)	Verdienstprinzip	150
(3)	Bedürfnisprinzip	151
cc)	Verfolgung von Vereinfachungszwecken	151
dd)	Verfolgung von Missbrauchsvermeidungszwecken	158
ee)	Herbeiführung eines Systemwechsels	159
II.	Freiheitsgrundrechte und freiheitsschonendes Besteuerungsgebot	160
1.	Erdrosselnde Wirkung des Steuerzugriffs	160
2.	Verfahrensrechtliche Pflichten	161
3.	Gestaltungsfreiheit	162
a)	Positive Gestaltungsfreiheit	163
b)	Negative Gestaltungsfreiheit	166
III.	Rechtsstaatliches Bestimmtheitsgebot	166
B.	Abstrakte verfassungsrechtliche Überprüfung steuerlicher Freigrenzen	170
I.	Abstrakte verfassungsrechtliche Überprüfung – das „Ob“ steuerlicher Freigrenzen	170
1.	Verfassungsrechtliche Überlegungen im Fall des Unterschreitens einer steuerlichen Freigrenze	170
a)	Kein allgemeiner Verfassungsverstoß	171
b)	Steuerbelastungseffekte von Freigrenzen im engeren Sinne	171
aa)	Indirekte Progression bei proportionalem Tarif	171
bb)	Degressiver Effekt bei progressivem Tarif	172
2.	Verfassungsrechtliche Überprüfung im Fall des Überschreitens einer steuerlichen Freigrenze	174
a)	Gebot der Steuergerechtigkeit	174
aa)	Leistungsfähigkeitsprinzip	174
(1)	Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip	174
(2)	Rechtfertigungsmöglichkeiten	174
(a)	Verfolgung von Fiskalzwecken	175
(b)	Verfolgung von Sozialzwecken	176
(c)	Verfolgung von Vereinfachungszwecken	176
(d)	Verfolgung von Missbrauchsvermeidungszwecken	177
bb)	Folgerichtigkeitsgebot	177
b)	Freiheitsschonendes Besteuerungsgebot	178
c)	Bestimmtheitsgebot	178

II.	Abstrakte verfassungsrechtliche Überprüfung spezieller Ausgestaltungen – das „Wie“ steuerlicher Freigrenzen	179
1.	Rahmenvorgaben des Bundesverfassungsgerichts für die verfassungskonforme Ausgestaltung steuerlicher Freigrenzen	179
a)	Schaum- und Branntweinsteuerbeschluss vom 28. Januar 1970	179
b)	Ergänzungsabgabenbeschluss vom 9. Februar 1972	180
c)	Kleinunternehmerfreigrenzenbeschluss vom 19. März 1974 . . .	181
d)	Beschluss zur Kindergeldanwendungsgrenze vom 27. Juli 2010	183
aa)	Auffassung der finanzgerichtlichen Rechtsprechung	184
bb)	Auffassung des Bundesverfassungsgerichts	186
cc)	Auffassung im Schrifttum	186
dd)	Konsequenzen aus der Grenzbetragsentscheidung	187
e)	Schlussfolgerungen für die generelle Verfassungsmäßigkeit der Ausgestaltung steuerlicher Freigrenzen	192
2.	Überprüfung starrer steuerlicher Freigrenzen	192
a)	Starre bedeutende Freigrenzen	192
aa)	Gebot der Steuergerechtigkeit	192
(1)	Leistungsfähigkeitsprinzip	192
(a)	Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip	192
(b)	Keine Rechtfertigung des Verstoßes	193
(aa)	Rechtfertigungsprüfung von starren differenzierbaren Freigrenzen	194
(bb)	Rechtfertigungsprüfung von starren undifferenzierbaren Freigrenzen	198
(2)	Folgerichtigkeitsgebot	200
(a)	Teilweiser Verstoß gegen das Folgerichtigkeitsgebot	200
(b)	Keine Rechtfertigung des Verstoßes	201
(aa)	Kein sachlicher Grund	201
(bb)	Kein Systemwechsel	201
bb)	Freiheitsschonendes Besteuerungsgebot	201
cc)	Bestimmtheitsgebot	202
dd)	Zwischenergebnis	203
b)	Starre Bagatell-Freigrenzen	203
aa)	Gebot der Steuergerechtigkeit	203
(1)	Gerechtfertigter Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip	203
(2)	Kein Verstoß gegen das Folgerichtigkeitsgebot	205
bb)	Freiheitsschonendes Besteuerungsgebot	205
cc)	Bestimmtheitsgebot	205
dd)	Zwischenergebnis	205
3.	Überprüfung gleitender steuerlicher Freigrenzen	206
a)	Gleitende bedeutende Freigrenzen	206

aa)	Gebot der Steuergerechtigkeit	206
(1)	Kein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip	206
(2)	Kein Verstoß gegen das Folgerichtigkeitsgebot	206
(3)	Kein Verstoß gegen das Praktikabilitätsprinzip	207
bb)	Freiheitsschonendes Besteuerungsgebot	207
cc)	Bestimmtheitsgebot	208
dd)	Zwischenergebnis	208
b)	Gleitende Bagatell-Freigrenzen	208
4.	Überprüfung von gestaffelten Freigrenzen	209
a)	Gestaffelte bedeutende Freigrenzen	209
b)	Gestaffelte Bagatell-Freigrenzen	211
5.	Überprüfung von starren Freigrenzen mit Geringfügigkeitsgrenze	211
a)	Starre bedeutende Freigrenzen mit Geringfügigkeitsgrenze	211
aa)	Gebot der Steuergerechtigkeit	211
(1)	In der Regel kein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip	211
(a)	Sachliche Freigrenzen mit Geringfügigkeitsgrenze	212
(b)	Betragliche Freigrenzen mit Geringfügigkeitsgrenze	212
(2)	Kein Verstoß gegen das Folgerichtigkeitsgebot	214
(3)	Kein Verstoß gegen das Praktikabilitätsprinzip	214
bb)	Freiheitsschonendes Besteuerungsgebot	214
cc)	Bestimmtheitsgebot	215
dd)	Zwischenergebnis	215
b)	Starre Bagatell-Freigrenzen mit Geringfügigkeitsgrenze	216
c)	Starre Freigrenzen mit relativer Geringfügigkeitsgrenze und absolutem Höchstbetrag	216
6.	Überprüfung starrer relativer steuerlicher Freigrenzen	217
a)	Starre relative bedeutende Freigrenzen	217
aa)	Gebot der Steuergerechtigkeit	217
(1)	Leistungsfähigkeitsprinzip	217
(a)	Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip	217
(aa)	Relative Ausgestaltung der Freigrenze	217
(bb)	Starre Ausgestaltung der Freigrenze	218
(b)	Keine Rechtfertigung des Verstoßes	218
(2)	Verstoß gegen das Folgerichtigkeitsgebot	219
bb)	Freiheitsschonendes Besteuerungsgebot	219
cc)	Bestimmtheitsgebot	220
dd)	Zwischenergebnis	220
b)	Starre relative Bagatell-Freigrenzen	221
III.	Ergebnis	221

C. Konkrete verfassungsrechtliche Überprüfung einzelner steuerlicher Freigrenzen	223
I. Starre Freigrenzen	223
1. Starre absolute bedeutende Freigrenzen	223
a) Freigrenze zur Zinsschranke in § 4h Abs. 2 Satz 1 lit. a EStG	223
aa) Das „Ob“ der Freigrenze	224
(1) Gebot der Steuergerechtigkeit	224
(2) Freiheitsschonendes Besteuerungsgebot	228
(3) Bestimmtheitsgebot	229
bb) Das „Wie“ der Freigrenze	229
(1) Gebot der Steuergerechtigkeit	229
(a) Leistungsfähigkeitsprinzip	230
(aa) Starre Ausgestaltung der Freigrenze	230
(bb) Absolute Ausgestaltung der Freigrenze	231
(b) Folgerichtigkeitsgebot	232
(2) Freiheitsschonendes Besteuerungsgebot	232
(3) Bestimmtheitsgebot	233
cc) Zwischenergebnis	233
b) Einkünftequalifizierende Freigrenze in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG	234
aa) Das „Ob“ der Freigrenze	236
(1) Gebot der Steuergerechtigkeit	236
(a) Umqualifizierung als Ungleichbehandlung	236
(aa) Zusätzliche Gewerbesteuerschuld	236
(bb) Umqualifizierung von steuerfreien zu gewerblichen Einkünften	237
(cc) Verhältnis von Personengesellschaften zu Einzelunternehmern	237
(b) Rechtfertigung der Umqualifizierung	238
(aa) Keine Rechtfertigung als Gewerbebetrieb aufgrund der Rechtsform	238
(bb) Keine Rechtfertigung als Gewerbebetrieb durch einen einheitlichen Organisationsakt ..	239
(cc) Keine Rechtfertigung durch getrennte Gestaltungsmöglichkeiten	240
(dd) Umqualifizierung aufgrund der Schwere der Einkünfteermittlung	241
(ee) Gesamtabwägung	242
(2) Freiheitsschonendes Besteuerungsgebot	243
(3) Bestimmtheitsgebot	243
bb) Das „Wie“ der Freigrenze	244
(1) Gebot der Steuergerechtigkeit	244
(a) Leistungsfähigkeitsprinzip	244
(aa) Entwicklung der Rechtsprechung zur starren Abfärbegrenze	244

(bb) Verfassungsverstoß der starren Abfärbegrenze	246
(b) Folgerichtigkeitsgebot	248
(2) Freiheitsschonendes Besteuerungsgebot	248
(3) Bestimmtheitsgebot	248
cc) Zwischenergebnis	249
c) Gemeinnützigkeitsqualifizierende Freigrenze in § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO	249
aa) Das „Ob“ der Freigrenze	252
bb) Das „Wie“ der Freigrenze	253
(1) Gebot der Steuergerechtigkeit	253
(a) Leistungsfähigkeitsprinzip	253
(b) Folgerichtigkeitsgebot	255
(2) Freiheitsschonendes Besteuerungsgebot	256
(3) Bestimmtheitsgebot	256
cc) Zwischenergebnis	257
2. Starre absolute Bagatell-Freigrenzen	257
a) Erwerbsbezugsfreigrenze in § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG	258
aa) Das „Ob“ der Freigrenze	258
bb) Das „Wie“ der Freigrenze	259
(1) Gebot der Steuergerechtigkeit	259
(2) Freiheitsschonendes Besteuerungsgebot	261
(3) Bestimmtheitsgebot	261
cc) Zwischenergebnis	261
b) Erwerbsaufwendungsfreigrenze in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG	261
aa) Das „Ob“ der Freigrenze	263
bb) Das „Wie“ der Freigrenze	264
(1) Gebot der Steuergerechtigkeit	264
(2) Freiheitsschonendes Besteuerungsgebot	265
(3) Bestimmtheitsgebot	266
cc) Zwischenergebnis	266
3. Verwaltungsvermögensgrenze in § 13b Abs. 2 ErbStG als starre relative bedeutende Freigrenze	266
a) Das „Ob“ der Freigrenze	267
aa) Gebot der Steuergerechtigkeit	267
bb) Freiheitsschonendes Besteuerungsgebot	270
cc) Bestimmtheitsgebot	271
b) Das „Wie“ der Freigrenze	271
aa) Gebot der Steuergerechtigkeit	271
(1) Leistungsfähigkeitsprinzip	271
(a) Relative Ausgestaltung der Verwaltungsvermögensgrenze	271
(b) Starre Ausgestaltung der Freigrenze	272
(2) Folgerichtigkeitsgebot	274

	bb) Freiheitsschonendes Besteuerungsgebot	274
	cc) Bestimmtheitsgebot	274
	c) Zwischenergebnis	274
II.	Dynamische Freigrenzen	275
	1. Gleitende absolute bedeutende Freigrenzen	275
	a) Anwendungsfreigrenze für den Abzug außergewöhnlicher Belastungen in § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG	275
	aa) Das „Ob“ der Freigrenze	276
	bb) Das „Wie“ der Freigrenze	277
	cc) Zwischenergebnis	277
	b) Sozialzweckfreigrenze für die Betriebsveräußerung in § 16 Abs. 4 Satz 3 EStG	278
	aa) Das „Ob“ der Freigrenze	278
	bb) Das „Wie“ der Freigrenze	280
	cc) Zwischenergebnis	280
	2. Verlustabzugsbeschränkungsgrenze in § 8c Abs. 1 Satz 1 u. 2 KStG als teilweise dynamische und teilweise starre relative bedeutende Freigrenze	281
	a) Das „Ob“ der Freigrenze	282
	aa) Gebot der Steuergerechtigkeit	283
	(1) Leistungsfähigkeitsprinzip	283
	(2) Folgerichtigkeitsgebot	286
	(a) Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip	286
	(b) Verstoß gegen das Trennungsprinzip	287
	(3) Praktikabilitätsprinzip als Gebot der Gleichheit im tatsächlichen Belastungserfolg	288
	bb) Freiheitsschonendes Besteuerungsgebot	288
	cc) Bestimmtheitsgebot	288
	b) Das „Wie“ der Freigrenze	289
	aa) Gebot der Steuergerechtigkeit	289
	(1) Leistungsfähigkeitsprinzip	289
	(a) Ausgestaltung als relative Anteilsveräußerungsgrenze	289
	(b) Ausgestaltung als dynamische und starre Freigrenze	290
	(2) Folgerichtigkeitsgebot	291
	bb) Freiheitsschonendes Besteuerungsgebot	292
	cc) Bestimmtheitsgebot	293
	c) Zwischenergebnis	293
	3. Freigrenze in § 9 AStG als Geringfügigkeitsgrenze mit absolutem Höchstbetrag	293
	a) Das „Ob“ der Freigrenze	294
	b) Das „Wie“ der Freigrenze	295
	c) Zwischenergebnis	295
III.	Ergebnis	296

4. Kapitel

**Umgang der Exekutive und der Judikative
mit starren steuerlichen Freigrenzen**

297

A.	Entwicklung neuer und Bestätigung vorhandener starrer steuerlicher Freigrenzen	298
I.	Entwicklung neuer starrer Freigrenzen durch die Exekutive	298
1.	Kompetenz der Exekutive zur Schaffung neuer Freigrenzen	298
a)	Typisierungsbefugnis der Exekutive	299
aa)	Keine Typisierungsbefugnis aufgrund der Kompetenz zum Erlass von Verwaltungsvorschriften gemäß Art. 108 Abs. 7 GG	299
bb)	Keine Typisierungsbefugnis aus der Schätzungsregelung in § 162 AO	300
cc)	Typisierungsbefugnis als Ergebnis der Auslegung einfachrechtlicher Normen	301
b)	Wirkung der Typisierungen durch die Verwaltung	302
c)	Zwischenergebnis	303
2.	Beispiele für durch die Exekutive entwickelte starre Freigrenzen	304
a)	Verwaltungsanweisung zur steuerschädlichen Verwendung von Lebensversicherungen	304
b)	Richtlinie für Sachleistungen des Arbeitgebers aus Anlass eines Jubiläums und für übliche Zuwendungen	304
c)	Richtlinie zum steuerfreien Erwerb bei Zuwendungen von Wohnungen zu eigenen Wohnzwecken	305
d)	Anwendungserlass zur Förderung der Allgemeinheit	306
II.	Bestätigung starrer Freigrenzen durch die Judikative	307
1.	Beurteilungsmöglichkeiten steuerlicher Freigrenzen durch die Judikative	307
a)	Umgangsmöglichkeiten mit steuerlichen Freigrenzen der Legislative	308
b)	Umgangsmöglichkeiten mit steuerlichen Freigrenzen der Exekutive	309
c)	Wirkung der Rechtsprechung zu steuerlichen Freigrenzen	310
2.	Beispiele für die Bestätigung der starren Freigrenzen der Legislative	311
3.	Beispiele für die Bestätigung der starren Freigrenzen der Exekutive	312
a)	Urteil zur steuerschädlichen Verwendung von Lebensversicherungen	312
b)	Urteil zur Zuwendungsrichtlinie bei einer Betriebsveranstaltung	314
III.	Ergebnis	314

B.	Aberkennung der von der Exekutive geschaffenen starren Freigrenzen und verfassungskonforme Auslegung gesetzlicher starrer Freigrenzen	315
I.	Aberkennung der Umsetzung der von der Exekutive geschaffenen starren Freigrenzen durch die Judikative	315
	1. Kompetenz zur Aberkennung starrer Freigrenzen der Exekutive	315
	2. Beispiele für die Aberkennung der Umsetzung von Verwaltungsvorschriften	315
	a) Urteil zur Besteuerung eines Arbeitgeberdarlehens	315
	b) Urteil zur Richtlinie zum steuerfreien Erwerb bei Zuwendungen von Wohnungen zu eigenen Wohnzwecken	317
II.	Verfassungskonforme Auslegung starrer Freigrenzen der Legislative durch die Exekutive und die Judikative	318
	1. Auslegungskompetenz der Judikative und Exekutive	318
	2. Beispiele für die verfassungskonforme Auslegung starrer Freigrenzen durch die Exekutive	321
	a) Auslegung der gemeinnützigkeitsqualifizierenden Selbstlosigkeitsgrenze in § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO	321
	b) Auslegung der starren Veranlagungsgrenze in § 46 Abs. 2 EStG	322
	c) Auslegung der starren Regelung in § 4 Nr. 28 UStG	322
	d) Auslegung der starren Vorsteuerabzugsregelung in § 9 Abs. 2 UStG	323
	3. Beispiele für die verfassungskonforme Auslegung durch die Judikative	324
	a) Urteil zur Abfärbewirkung bei geringfügiger Gewerbetätigkeit gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG	324
	b) Urteil zur Abfärbewirkung bei geringfügiger Gewerbetätigkeit einer landwirtschaftlichen Gesellschaft bürgerlichen Rechts gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG	325
	c) Urteil zur Aufteilung gemischt veranlasster Aufwendungen	326
III.	Ergebnis	327

5. Kapitel

Verfassungskonforme Ausgestaltungsvorschläge für starre steuerliche Freigrenzen 329

A.	Abstrakte Ausgestaltungsvorschläge für steuerliche Freigrenzen	329
I.	Einfügung von steuerlichen Freibeträgen	329
	1. Inhalt und Verfassungsmäßigkeit steuerlicher Freibeträge	329
	2. Anwendbarkeit steuerlicher Freibeträge anstelle steuerlicher Freigrenzen	330
II.	Einfügung gleitender Übergänge	330
	1. Inhalt und Verfassungsmäßigkeit gleitender Übergangsregelungen	330
	2. Anwendbarkeit gleitender Übergangsregelungen	331

III.	Einfügung gestaffelter Übergänge	331
1.	Inhalt und Verfassungsmäßigkeit gestaffelter Übergangsregelungen	331
2.	Anwendbarkeit gestaffelter Übergangsregelungen	332
IV.	Einfügung zusätzlicher Geringfügigkeitsgrenzen	332
1.	Inhalt und Verfassungsmäßigkeit von Geringfügigkeitsgrenzen	332
a)	Relative Geringfügigkeitsgrenzen	333
b)	Relative Geringfügigkeitsgrenzen mit absolutem Höchstbetrag	335
2.	Anwendbarkeit von Geringfügigkeitsgrenzen	335
V.	Einfügung von Mindestgewährleistungsklauseln	335
1.	Inhalt und Verfassungsmäßigkeit von Mindestgewährleistungsklauseln	335
2.	Anwendbarkeit von Mindestgewährleistungsklauseln	336
VI.	Einfügung von Härtefallklauseln	337
1.	Inhalt und Verfassungsmäßigkeit von Härtefallklauseln	337
2.	Anwendbarkeit von Härtefallklauseln	338
VII.	Einfügung einer durchschnittlichen Betrachtung	338
1.	Inhalt und Verfassungsmäßigkeit durchschnittlicher Betrachtungen	338
2.	Anwendbarkeit durchschnittlicher Betrachtungen	339
VIII.	Ergebnis	339
B.	Konkrete Ausgestaltungsvorschläge für verfassungswidrige steuerliche Freigrenzen	340
I.	Ausgestaltungsvorschlag für die starre absolute Erwerbsaufwendungsfreigrenze in § 4h Abs. 2 Satz 1 lit. a EStG	340
1.	Gleitende Übergangsregelung	341
2.	Zusätzliche relative Geringfügigkeitsgrenze	342
3.	Zwischenergebnis	343
II.	Ausgestaltungsvorschlag für die starre sachliche einkünftequalifizierende Freigrenze in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG	343
1.	Relative Geringfügigkeitsgrenze ohne Höchstbetrag	344
2.	Relative Geringfügigkeitsgrenze mit Höchstbetrag	344
3.	Zwischenergebnis	346
III.	Ausgestaltungsvorschlag für die starre sachliche gemeinnützigkeitsqualifizierende Freigrenze in § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO	346
1.	Relative Geringfügigkeitsgrenze ohne Höchstbetrag	347
2.	Zwischenergebnis	348
IV.	Ausgestaltungsvorschlag für die starre relative Verwaltungsvermögensgrenze in § 13b Abs. 2 EStG	348
1.	Gleitende Übergangsregelung	348
2.	Relative Geringfügigkeitsgrenze	349
3.	Zwischenergebnis	349
V.	Ausgestaltungsvorschlag für die teilweise dynamische und teilweise starre relative Verlustabzugsbeschränkung in § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG	350

1. Gleitende Übergangsregel	351
2. Relative Geringfügigkeitsgrenze	351
3. Zwischenergebnis	352
VI. Ergebnis	352
Zusammenfassung	354
Fazit	359
Literaturverzeichnis	361
Sachverzeichnis	387

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Überblick über die steuerlichen Freigrenzen	41
Abbildung 2: Kombination der Ausgestaltungsinstrumente steuerlicher Freigrenzen	49
Abbildung 3: Die Wirkung eines absoluten Freibetrags bei indirekter Progression	52
Abbildung 4: Die Wirkung eines relativen Freibetrags bei indirekter Progression	53
Abbildung 5: Die Wirkung steuerlicher Freigrenzen bei progressivem Tarif und unterschreiten des Grenzbetrags	54
Abbildung 6: Proportionaler und progressiver Tarif mit Freigrenze	56
Abbildung 7: Der die Erzielung von Erwerbsbezügen beeinflussende Effekt	58
Abbildung 8: Formel für die Berechnung der Wirtschaftlichkeit einer Freigrenze bei Vorliegen einer proportionalen Tarifstruktur	59
Abbildung 9: Die starre Freigrenze	63
Abbildung 10: Die gleitende Freigrenze	63
Abbildung 11: Die gestaffelte Freigrenze	64
Abbildung 12: Die starre Freigrenze mit zusätzlicher Geringfügigkeitsgrenze	65

Abkürzungsverzeichnis

§	Paragraph
§§	Paragrafen
a. A.	andere Auffassung
Abs.	Absatz
a. E.	am Ende
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
Aufl.	Auflage
Az.	Aktenzeichen
BB	Betriebs-Berater
Bd.	Band
BDI	Bundesverband der Deutschen Industrie
Begr.	Begründet
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Zeitschrift mit nicht veröffentlichten Entscheidungen des BFH
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMG	Bemessungsgrundlage
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestagsdrucksachen
BüEnStG	Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements
BürgerEntlG	Bürgerentlastungsgesetz
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Bundesverfassungsgerichtsentscheidung
BVerfGG	Bundesverfassungsgerichtsgesetz

DB	Der Betrieb
DDP	Deutsche Demokratische Partei
Diss.	Dissertation
DM	Deutsche Mark
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
E	Bruttoeinnahmen
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EigZulG	Eigenheimzulagegesetz
Einf.	Einführung
EntlG	Entlastungsgesetz
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ErbStR	Erbschaftsteuer-Richtlinie
ErbStRG	Erbschaftsteuerreformgesetz
ErgAbG	Ergänzungsabgabengesetz
EstDV	Einkommensteuerdurchführungsverordnung
EstG	Einkommensteuergesetz
EstR	Einkommensteuer-Richtlinie
EstRG	Einkommensteuerreformgesetz
e.V.	eingetragener Verein
F	Freibetrag
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FamLeistG	Familienleistungsgesetz
FG	Finanzgericht (in Grafiken: Freigrenze)
FinArch	Finanzarchiv
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau
FS	Festschrift
G	steuerliche Freigrenze
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GDL	Gesetz zur Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen
GE	Geldeinheit
gem.	gemäß
GewStÄndG	Gewerbsteueränderungsgesetz

GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
GmbHR	GmbH-Rundschau
GrenzpendlerG	Grenzpendlergesetz
GS	Gedächtnisschrift
Habil.	Habilitation
HBeglG	Haushaltsbegleitgesetz
HDSStR	Handbuch des Staatsrechts
hrsg.	herausgegeben
HSichG	Gesetz zur Sicherung des Haushaltsausgleichs
i. d. F.	in der Fassung
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IFSt	Institut Finanzen und Steuern
INF	Information über Steuer und Wirtschaft
insb.	insbesondere
i. S. d.	im Sinne des
IStR	Internationales Steuerrecht
JbFSt	Jahrbuch für Fachanwälte für Steuerrecht
JStG	Jahressteuergesetz
JuS	Juristische Schulung
JZ	Juristische Zeitung
KontrollratsG	Kontrollratsgesetz
KÖSDI	Kölner Steuerdialog
KP	Kommunistische Partei
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStG-E	Körperschaftsteuergesetzentwurf
KStRG	Körperschaftsteuerreformgesetz
Lfg.	Lieferung
lit.	Buchstabe
LStR	Lohnsteuer-Richtlinie
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NV	nicht veröffentlicht
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
NZS	Neue Zeitschrift für Sozialrecht
R	Richtlinie

RegE	Regierungsentwurf
RFH	Reichsfinanzhof
RM	Reichsmark
RStBl.	Reichssteuerblatt
RT-Drs.	Reichstagsdrucksachen
Rz.	Randziffer
S	Steuerschuld
S.	Seite
s.	siehe
SPD	Sozialdemokratische Partei Deutschlands
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StBereinigungsG	Steuerbereinigungsgesetz
Stbg	Die Steuerberatung
StbJb.	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
StEntlastG	Steuerentlastungsgesetz
SteuerStud	Steuer & Studium
StEuglG	Gesetz zur Umrechnung und Glättung steuerlicher Eurobeträge
StMBG	Gesetz zur Bekämpfung des Missbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts
StNG	Gesetz zur Neuordnung von Steuern
StRefG	Steuerreformgesetz
StRO	Steuerrechtsordnung
st. Rspr.	ständige Rechtsprechung
StSenkErgG	Steuersenkungsergänzungsgesetz
StSenkG	Steuersenkungsgesetz
StuB	Steuern und Bilanzen
StuW	Steuern und Wirtschaft
StuZBl.	Steuer- und Zollblatt
StWa	Steuerwart
SWI	Steuer und Wirtschaft International
t	Steuersatz
u.	und
u. a.	unter anderem
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UntStRefG	Unternehmensteuerreformgesetz

UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStÄndG	Umsatzsteueränderungsgesetz
UStG	Umsatzsteuergesetz
v.	vom
VereinsförderungsG	Vereinsförderungsgesetz
VermögenStRefG	Vermögensteuerreformgesetz
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
VVDStRL	Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
Wachstums- beschleunigungsG	Wachstumsbeschleunigungsgesetz
WoBauFG	Wohnungsbauförderungsgesetz
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
WRV	Verfassung der Weimarer Republik
z. B.	zum Beispiel
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik

Einleitung

Unter einer steuerlichen Freigrenze wird eine Regelung verstanden, bei der das Erreichen einer durch einen Betrag oder einer anders bestimmten Grenze eine „Alles-oder-Nichts“-Rechtsfolge für die Besteuerung auslöst. Diese zeichnet sich dadurch aus, dass dem Steuerpflichtigen bis zum Erreichen der Grenze eine Befreiung von der Besteuerung oder eine steuerliche Vergünstigung gewährt wird, welche bei Grenzüberschreitung vollständig versagt wird.¹ Wegen dieser drastischen Rechtsfolge werden steuerliche Freigrenzen auch als „Alles-oder-Nichts“-Regelung², als „Härtefall“-Regelung³, als „K.o.“-Regelung⁴, als „Hackebeil“-Regelung⁵ und auch als „Fallbeil“-Regelung⁶ betitelt.

Steuerliche Freigrenzen sind von den grundsätzlich vergleichbaren steuerlichen Freibeträgen abzugrenzen. Auch diese führen zu einer steuerlichen Befreiung oder Vergünstigung im Rahmen einer gesetzlich definierten Grenze. Anders als bei steuerlichen Freigrenzen wird der steuerliche Vorteil bei steuerlichen Freibeträgen jedoch unabhängig von der Einhaltung der Grenze gewährt. Diese allgemeinere und weitreichendere Wirkung ist

¹ *P. Knief*, Steuerfreibeträge als Instrument der Finanzpolitik, S. 15; *J. Lang*, Systematisierung der Steuervergünstigungen, S. 106; *U. Babrowski*, Die Steuerbefreiung als Rechtsform der Subvention, S. 71 f., bezeichnet die Freigrenze auch als „Sockelbetrag“; *G. Hoffmann*, Steuervorteile, S. 14; *H.-J. Czub*, Verfassungsrechtliche Gewährleistungen bei der Auferlegung steuerlicher Lasten, S. 148; *W. Traxel*, Die Freibeträge des Einkommensteuergesetzes, S. 3; *K. Reding/W. Müller*, Einführung in die Allgemeine Steuerlehre, S. 120; *D. Cansier*, Finanzwissenschaftliche Steuerlehre, S. 14; *M. Wehrheim*, Einkommensteuer und Steuerwirkungslehre, S. 4; *H. Zimmermann/K.-D. Henke/M. Broer*, Finanzwissenschaft, S. 300.

² So bspw.: *J. Hey*, in: FS für Djanani, S. 109, 121; *F. Hannes/C. Steger/J. Stal-leiken*, DStR 2009, 2029, 2032; *N. Mayer*, ZEV 2009, 439; *M. Balke/G. Habscheidt*, NWB, Fach 3, 13871, 13877; *J. Lang*, FR 2010, 49, 55; *R. Seer*, in: *Tipke/Lang*, § 15 Rz. 109; *B. Lang*, in: Ernst & Young, KStG, § 8c Rz. 123.

³ So bspw.: BFH, Beschluss vom 29.5.2008 – III R 54/06, BFH/NV 2008, 1821, 1822; BFH, Beschluss v. 19.8.2008 – III B 164/07; BFH, Beschluss v. 28.5.2009 – III B 1/09; BFH, Beschluss v. 30.6.2009 – III B 101/08; BFH, Beschluss v. 14.7.2009 – III B 82/08.

⁴ *J. Schiffers*, DStZ 2009, 610.

⁵ So bspw.: *B. Paus*, FR 1996, 337.

⁶ So bspw.: *H.-J. Kanzler*, FR 2000, 1358; *M. Ulmer*, DStZ 2000, 596; *A. Hollatz*, NWB 2008, Fach 3, 15313; *G. Förster*, GmbHR 2010, 1009, 1014; sowie der Gesetzgeber in: BT-Drs. 16/8547, S. 2 f.

der Grund für die Unterscheidung zwischen steuerlichen Freibeträgen und steuerlichen Freigrenzen.

Verteilt über das gesamte Steuerrecht befinden sich in nahezu allen Steuergesetzen steuerliche Freigrenzen. Aus diesem Grund ist in annähernd jedem Besteuerungsverfahren eine steuerliche Freigrenze von Bedeutung und stellt in der Regel eine besondere Herausforderung im Rahmen der Steuerplanung und Steuererklärung dar. Beispielsweise erfolgt bei der Besteuerung von Unternehmen grundsätzlich eine Begrenzung der Berücksichtigung von Aufwendungen für Fremdkapital durch die Zinsschrankenregelung, wobei die Anwendung dieser Zinsabzugsbeschränkung durch eine steuerliche Freigrenze beschränkt wird. Eine weitere steuerliche Freigrenze bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften tritt im Rahmen der Veräußerung von Unternehmensanteilen zu Tage, indem die zukünftige steuerliche Berücksichtigung von im Unternehmen angefallenen Verlusten durch eine Freigrenze von der Höhe der veräußerten Anteile abhängig gemacht wird. Bei der Besteuerung von Personengesellschaften ist die Abfärberegung zu beachten, wonach eine nur minimal gewerbliche Tätigkeit der Gesellschaft zu einer Umqualifizierung der gesamten Einkünfte in gewerbliche Einkünfte führt. Einzelunternehmer werden spätestens bei der Betriebsaufgabe oder -veräußerung von einer steuerlichen Freigrenze betroffen, indem die in diesem Fall grundsätzlich gewährte Steuervergünstigung in Abhängigkeit von der Höhe des Veräußerungsgewinns durch eine Freigrenze beschränkt wird. Diese steuerliche Freigrenze gilt ebenfalls für die Veräußerung des Vermögens im Rahmen von Einkünften aus selbständiger Arbeit. Auch nichtselbständige Steuerpflichtige werden im Fall von Sachzuwendungen von ihrem Arbeitgeber mit einer Freigrenze konfrontiert, da Sachzuwendungen ab einer bestimmten Höhe steuerlich als Einnahmen zu berücksichtigen sind. Unabhängig von der Qualifikation der Einkünfte aus ihrer beruflichen Tätigkeit spüren nahezu alle Steuerpflichtigen im privaten Bereich die „Alles-oder-Nichts“-Rechtsfolge für private Veräußerungsgeschäfte, da der erzielte Veräußerungsgewinn nur dann steuerbefreit ist, wenn er die gesetzte Freigrenze nicht übersteigt. Schließlich ist im privaten Bereich von Familien auch eine „Alles-oder-Nichts“-Regelung zur Beschränkung der Gewährung des Kinderfreibetrags von Bedeutung.

Alle steuerlichen Freigrenzen weisen die Gemeinsamkeit auf, dass sie bestimmte Wertungen des Gesetzgebers in der gesetzlichen Regelung vergrößern, so dass Lebenssachverhalte im Fall des Unter- und im Fall des Überschreitens der Grenze jeweils zusammengefasst und gleich behandelt werden. In diesem Zusammenhang weisen steuerliche Freigrenzen zwei einander gegenüberstehende Wirkungen auf. Zum einen vereinfachen sie durch die dargestellte Typisierung die Rechtsanwendung, was ihnen positiv zugerechnet werden kann. Andererseits führen steuerliche Freigrenzen auf-

grund der „Alles-oder-Nichts“-Grenzregelung im Extremfall aber auch zu dem negativen Effekt, dass Steuerpflichtige, die die Freigrenze um nur einen Euro unterschreiten, einen steuerlichen Vorteil erhalten und Steuerpflichtige, die die Freigrenze um nur einen Euro überschreiten, vollständig zur Besteuerung herangezogen werden, ohne dass ihnen ein Vorteil gewährt wird. Es kommt mithin zu einer extremen Ungleichbehandlung in den Fällen, in denen zwei Sachverhalte fast gleich sind. Dieser Härtefall als schwerwiegender Effekt steuerlicher Freigrenzen führt zu der berechtigten Fragestellung: Sind steuerliche Freigrenzen überhaupt gerecht? Inwieweit kann die durch die nachteiligen Härtefälle entstehende Ungleichbehandlung noch mit dem angestrebten Ziel der Steuervereinfachung gerechtfertigt werden?

Obwohl viele Steuerpflichtige von steuerlichen Freigrenzen betroffen sind und diese Regelungen durch die strenge „Alles-oder-Nichts“-Rechtsfolge zu einem Härtefall führen, hat sich das Bundesverfassungsgericht bislang nur selten mit der Verfassungsmäßigkeit steuerlicher Freigrenzen auseinandersetzen müssen.⁷

Gegenstand dieser Arbeit ist die umfassende Überprüfung steuerlicher Freigrenzen. Hierzu erfolgen eine weitreichende Bestandsaufnahme, eine Systematisierung und anschließend eine verfassungsrechtliche Überprüfung steuerlicher Freigrenzen. Ziel dieser Untersuchung ist die Herausarbeitung von möglichst allgemeinen Maßstäben zur Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit steuerlicher Freigrenzen. Sofern die festgestellte Verfassungswidrigkeit steuerlicher Freigrenzen auch durch die Finanzverwaltung und die Finanzgerichte nicht beseitigt werden kann, werden schließlich verfassungskonforme Ausgestaltungsalternativen aufgezeigt.

⁷ In den folgenden Verfahren hat sich das Bundesverfassungsgericht mit steuerlichen Freigrenzen beschäftigt: BVerfG, Beschluss v. 28.1.1970 – 1 BvL 4/67, BVerfGE 27, 375, 389, Schaum- und Branntweinsteuer; BVerfG, Beschluss v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 33, Ergänzungsabgabe; BVerfG, Beschluss v. 19.3.1974 – 1 BvR 416, 767, 779/68, BVerfGE 37, 38, Kleinunternehmerfreigrenze; BVerfG, Beschluss v. 11.1.2005 – 2 BvR 167/02, BVerfGE 112, 164, Familienbesteuerung; BVerfG, Beschluss v. 27.7.2010 – 2 BvR 2122/09, NJW 2010, 3564, Kindergeldwegfall-Grenzbetragsregelung.