



75 Jahre  
Demokratie  
lebendig



Deutscher Bundestag  
Wissenschaftliche Dienste

---

## Ausarbeitung

---

**Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der geplanten Entlastung neu zugewanderter Fachkräfte von der Einkommensteuer als steuerliche Lenkungsnorm**

**Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der geplanten Entlastung neu zugewanderter Fachkräfte von der Einkommensteuer als steuerliche Lenkungsnorm**

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 052/24  
Abschluss der Arbeit: 26.7.2024  
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

---

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

---

## Inhaltsverzeichnis

<b>1.</b>	<b>Untersuchungsgegenstand</b>	<b>4</b>
<b>2.</b>	<b>Steuerfreistellung für neu zugewanderte Fachkräfte als Problem steuerlicher Lenkung</b>	<b>4</b>
<b>3.</b>	<b>Verfassungsrechtliche Anforderungen an steuerliche Lenkungsnormen</b>	<b>6</b>
3.1.	Gesetzgebungskompetenz	6
3.2.	Verfassungsrechtlich bedeutsamer Lenkungszweck	6
3.3.	Eignung der Lenkungsregelung	6
3.4.	Erkennbare Entscheidung des Gesetzgebers für die Lenkung	7
<b>4.</b>	<b>Vereinbarkeit der Entlastungswirkungen mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)</b>	<b>7</b>
4.1.	Vorgaben des allgemeinen Gleichheitssatzes	7
4.2.	Bereichsspezifische Konkretisierung im Einkommensteuerrecht	8
4.3.	Bildung der Vergleichsgruppen / Differenzierungskriterium („neu zugewandert“)	9
4.4.	Bestimmung des Prüfungsmaßstabs für die Ungleichbehandlung	11
4.4.1.	Vorentscheidung durch Bestimmung des Prüfungsmaßstabs	11
4.4.2.	Grober Prüfungsmaßstab bei steuerlicher Subventionierung?	11
4.4.3.	Abweichung vom Folgerichtigkeitsgebot	13
4.4.4.	Ungerechte Vergünstigungseffekte wegen progressiver Einkommensteuer	13
4.4.5.	Personenbezogene Differenzierungsmerkmale	14
4.4.6.	Freiheitsgrundrechte	14
4.4.7.	Ergebnis zum Prüfungsmaßstab	15
4.5.	Rechtfertigung der Ungleichbehandlung	15
4.5.1.	Sachlicher Grund, Eignung und Erforderlichkeit der Ungleichbehandlung	15
4.5.2.	Fehlende Angemessenheit der Differenzierung	16
4.6.	Exkurs: Keine typisierte geringere Leistungsfähigkeit neu zugewanderter Fachkräfte	18
4.7.	Ergebnis zu Art. 3 Abs. 1 GG	19
<b>5.</b>	<b>Vereinbarkeit der Gestaltungswirkungen mit Freiheitsgrundrechten</b>	<b>19</b>
<b>6.</b>	<b>Zusammenfassung</b>	<b>20</b>

## 1. Untersuchungsgegenstand

Im Rahmen der „Einigung auf den Regierungsentwurf für den Haushalt 2025 und die Wachstumsinitiative“ hat die Bundesregierung am 5. Juli 2024 das Papier „Wachstumsinitiative – neue wirtschaftliche Dynamik für Deutschland“<sup>1</sup> veröffentlicht. Ziffer 27 lautet:

**„Arbeitsaufnahme in Deutschland steuerlich begünstigen:** Um Deutschland attraktiver für ausländische Fachkräfte zu machen, wird die Bundesregierung zudem steuerliche Anreize für die Arbeitsaufnahme in Deutschland einführen. Dazu können neu zugewanderte Fachkräfte in den ersten drei Jahren 30, 20 und 10 Prozent vom Bruttolohn steuerfrei stellen. Für diese Freistellung werden wir eine Unter- und Obergrenze für den Bruttolohn definieren. Die Regelung wird nach fünf Jahren evaluiert.“

Am 17. Juli 2024 hat die Bundesregierung neben dem Haushaltsentwurf 2025 auch die Wachstumsinitiative beschlossen. In einer Verlautbarung der Bundesregierung<sup>2</sup> heißt es dazu unter der Überschrift *„Wieso bekommen ausländische Fachkräfte Steuererleichterungen – ist das nicht unfair?“*:

„Um dem Fachkräftemangel entgegenzutreten, hat die Bundesregierung verschiedene Maßnahmen geplant: Begrenzte steuerliche Anreize für speziell qualifizierte Fachkräfte aus dem Ausland – wie sie in vielen europäischen Ländern seit Jahren erfolgreich praktiziert werden – sind nur ein Baustein. Damit mehr ausländische Fachkräfte in Deutschland arbeiten, sollen auch die Bürokratie begrenzt und das Fachkräfteeinwanderungsgesetz schneller umgesetzt werden.“

Untersucht wird, ob die geplante gesetzliche Regelung zur teilweisen Freistellung der Bruttolöhne „neu zugewanderter Fachkräfte“ von der Einkommensteuer mit dem Grundgesetz, insbesondere mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz (GG) vereinbar ist. Dabei handelt es sich um eine steuerliche Lenkungsnorm. Daher werden im Folgenden das Problem steuerlicher Lenkung aus verfassungsrechtlicher Sicht dargestellt (dazu nachfolgend 2.) und verfassungsrechtliche Anforderungen an Lenkungsnormen geprüft (dazu nachfolgend 3.). Schwerpunktmäßig wird sodann die Vereinbarkeit der geplanten Regelung mit Art. 3 Abs. 1 GG geprüft (dazu nachfolgend 4.). Anschließend wird auf die Vereinbarkeit mit anderen Grundrechten eingegangen (dazu nachfolgend 5.). Die Ausarbeitung schließt mit einer Zusammenfassung (dazu nachfolgend 6.). Zur Vereinbarkeit der geplanten Regelung mit Unionsrecht wird auf die separate Untersuchung durch den Fachbereich Europa verwiesen.

## 2. Steuerfreistellung für neu zugewanderte Fachkräfte als Problem steuerlicher Lenkung

Die geplante Freistellung eines Teils des Bruttolohns neu zugewanderter Fachkräfte von der Einkommensteuer verfolgt ausweislich der Begründung der Bundesregierung (siehe 1.)

---

1 <https://www.bundesregierung.de/resource/blob/975228/2297962/ab6633b012bf78494426012fd616e828/2024-07-08-wachstumsinitiative-data.pdf?download=1>.

2 <https://www.bundesregierung.de/breg-de/aktuelles/haushalt-2025-wachstumsinitiative-2299130>.

außersteuerliche Lenkungsziele. Zur Umsetzung muss eine **steuerliche Lenkungsnorm**<sup>3</sup> geschaffen werden in Gestalt einer Steuervergünstigung, die bei der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer<sup>4</sup> ansetzt. Durch steuerliche Verschönerung eines erwünschten Verhaltens (hier Zuzug und Arbeitsaufnahme) erhalten die steuerpflichtigen Fachkräfte einen finanziellen Anreiz. Mit solchem Steuerinterventionismus bezweckt der Gesetzgeber **Gestaltungswirkungen**, also Auswirkungen der Steuernorm auf wirtschaftliche Verhältnisse oder Rechtspositionen der Bürger, die *neben* die **Belastungswirkungen** der Steuer treten.<sup>5</sup>

Steuerliche Lenkungsnormen sind grundsätzlich zulässig. Der Gesetzgeber darf so durch mittelbare Verhaltenssteuerung außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls verfolgen.<sup>6</sup> Er nimmt dabei zur Erreichung der Lenkungseffekte eine ungerechte Lastenverteilung in Kauf und gerät daher in einen **Konflikt mit dem Gleichheitssatz**.<sup>7</sup> Zur verfassungsrechtlichen Rechtfertigung muss die Lenkungsregelung zwecktauglich sein und dem Lenkungsziel ein bestimmter verfassungsrechtlich bedeutsamer Stellenwert zukommen<sup>8</sup> (zu diesen Anforderungen nachfolgend 3.). Weiter muss die Bedeutung des Lenkungszwecks mit der Schwere der Abweichung vom Gleichheitssatz abgewogen werden.<sup>9</sup> Zur verfassungsrechtlichen Überprüfung müssen die Belastungs- und Gestaltungswirkungen der Steuernorm getrennt betrachtet werden („doppelte Betrachtung“).<sup>10</sup> Die Prüfung erfolgt daher über mehrere Stufen:<sup>11</sup> Die **Belastungs- und Entlastungswirkungen** der Steuernorm sind am Maßstab des Gleichheitssatzes zu messen (dazu nachfolgend 4.). Die **Gestaltungswirkungen** und die dadurch ausgelösten Verhaltenszwänge müssen mit den Freiheitsgrundrechten vereinbar sein (dazu nachfolgend 5.). Verstößt eine danach zulässige Gestaltungswirkung gegen den Maßstab der gleichen Besteuerung (diese Konstellation ist typisch für interventionistische Steuernormen<sup>12</sup>), ist auf einer **dritten Stufe** zu prüfen, ob das verfassungsgemäße Gestaltungsziel die Durchbrechung der

- 
- 3 Es handelt sich um einen lenkenden Sondertatbestand innerhalb eines Steuergesetzes und nicht um eine Lenkungsteuer im engeren Sinne; zu dieser Unterscheidung *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 276. EL, Oktober 2023, AO, § 3 Rn. 95.
- 4 Siehe zu Arten von Steuervergünstigungen *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rn. 19.16.
- 5 *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 234.
- 6 BVerfG, Beschluss vom 28.11.2023, 2 BvL 8/13, DStR 2024, 155, Rn. 149; BVerfG, Beschluss vom 8.12.2021, 2 BvL 1/13, NJW 2022, 532, Rn. 61; BVerfG, Urteil vom 5.11.2014, 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350, Rn. 43.
- 7 *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 26. Aufl. 2023, Rn. 195.
- 8 *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 26. Auflage 2023, Rn. 199, 204.
- 9 *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 26. Auflage 2023, Rn. 204; siehe auch *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rn. 19.76.
- 10 *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 232.
- 11 Siehe *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 26. Auflage 2023, Rn. 205; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 350.
- 12 *Birk*, Steuerrecht I, Allgemeines Steuerrecht, 2. Aufl. 1994, S. 67.

Lastengleichheit der Besteuerung rechtfertigt. Die dazu erforderliche Abwägung erfolgt hier im Rahmen der Prüfung der Angemessenheit der Ungleichbehandlung (dazu nachfolgend 4.5.2.).

### 3. Verfassungsrechtliche Anforderungen an steuerliche Lenkungsnormen

#### 3.1. Gesetzgebungskompetenz

Zum Erlass einer steuerlichen Lenkungsnorm muss dem Gesetzgeber die Steuergesetzgebungskompetenz, nicht aber zugleich auch die Sachkompetenz zur Gesetzgebung (Art. 70 ff. GG) bezüglich der Lenkungsziele zustehen.<sup>13</sup> Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes für die Einkommensteuer und damit auch für einkommensteuerliche Lenkungsnormen folgt aus Art. 105 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Art. 106 Abs. 3 GG.

#### 3.2. Verfassungsrechtlich bedeutsamer Lenkungszweck

Der Gesetzgeber ist in der Entscheidung darüber, welche Sachverhalte, Personen oder Unternehmen gefördert werden sollen, weitgehend frei und verfügt über einen großen Spielraum bei der Einschätzung, welche Ziele er für förderungswürdig hält.<sup>14</sup> Bedeutsame gemeinwohlbezogene Zwecke können sich aus volkswirtschaftlichen, sozialpolitischen und ökologischen Erwägungen ergeben.<sup>15</sup> Wirtschaftspolitische Ziele sind regelmäßig legitime Differenzierungsziele.<sup>16</sup> Ausweislich der Verlautbarung der Bundesregierung (siehe 1.) hat die geplante Entlastung für neu zugewanderte Fachkräfte einen wirtschaftspolitischen Zweck, nämlich Fachkräfte aus dem Ausland zur Aufnahme einer Beschäftigung in Deutschland zu bewegen, dem Fachkräftemangel zu begegnen und der Wirtschaft dadurch Impulse für mehr wirtschaftliche Dynamik zu geben.<sup>17</sup> Dies sind hinreichend bedeutsame Ziele. Letztlich bleibt die Bestimmung des Zwecks der Regelung aber dem Gesetzgeber vorbehalten.

#### 3.3. Eignung der Lenkungsregelung

Die geplante Regelung muss zur Erreichung dieser Lenkungsziele geeignet sein. Der Gesetzgeber muss darlegen, dass sie zur Zielerreichung beiträgt, die steuerliche Entlastung also Anreize zur Zuwanderung und Aufnahme einer Beschäftigung in Deutschland setzt. In der aktuellen Debatte wird darauf verwiesen, dass auch andere Staaten in Europa vergleichbare Regelungen einsetzen und sich Deutschland in diesem Wettbewerb um Fachkräfte behaupten müsse. Allerdings wird auch bezweifelt, dass dadurch tatsächlich Arbeitnehmer zur Aufnahme einer Beschäftigung in

---

13 Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 26. Aufl. 2023, Rn. 197; Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rn. 19.74; Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 182.

14 BVerfG, Beschluss vom 8.12.2021, 2 BVL 1/13, NJW 2022, 532, Rn. 62.

15 Siehe etwa BVerfG, Urteil vom 20.04.2004, 1 BvR 1748/99, 905/00, BVerfGE 110, 274, 299.

16 Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 244.

17 Von einer „Anwerbungsprämie“ spricht Bundesfinanzminister Lindner gegenüber der Rheinischen Post vom 17.7.2024 ([https://rp-online.de/politik/deutschland/fachkrfaete-aus-dem-ausland-lindner-will-steuervorteile-ueberpruefen\\_aid-116420305](https://rp-online.de/politik/deutschland/fachkrfaete-aus-dem-ausland-lindner-will-steuervorteile-ueberpruefen_aid-116420305)).

Deutschland motiviert werden können.<sup>18</sup> Dabei ist zu berücksichtigen, dass Lenkungsziele häufig schwer zu prognostizieren sind.<sup>19</sup> Jedenfalls hat der Gesetzgeber nach der Rechtsprechung des BVerfG einen weiten Einschätzungsspielraum hinsichtlich der Eignung und Erforderlichkeit von Lenkungsnormen.<sup>20</sup> Die Eignung wird hier daher als gegeben angesehen (siehe dazu noch 4.5.1.).

### 3.4. Erkennbare Entscheidung des Gesetzgebers für die Lenkung

Die Lenkungswirkung muss auf einer erkennbaren Entscheidung des Gesetzgebers beruhen, das Steuerrecht in den Dienst außerfiskalischer Zwecke zu stellen.<sup>21</sup> Vage Zielsetzungen in der Gesetzesbegründung genügen dafür nicht.<sup>22</sup> Aus den Verlautbarungen der Bundesregierung im Rahmen der Wachstumsinitiative wird der Lenkungsziel der geplanten Regelung deutlich (siehe 1.). Bei der Umsetzung muss der Gesetzgeber diesen Zweck deutlich machen.

## 4. Vereinbarkeit der Entlastungswirkungen mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)

Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG ist die Fundamentalnorm staatlicher Verteilungsgerechtigkeit und gebietet die konsequente Gleichbehandlung des wesentlich Gleichen und die Ungleichbehandlung des wesentlich Ungleichen durch Bildung und Anwendung gerechter Vergleichsmaßstäbe.<sup>23</sup> Zu den Vorgaben des allgemeinen Gleichheitssatzes siehe nachfolgend 4.1., zur bereichsspezifischen Konkretisierung im Einkommensteuerrecht nachfolgend 4.2., zur Bestimmung der durch die geplante Regelung ungleich behandelten Vergleichsgruppen nachfolgend 4.3., zur – vorentscheidenden – Bestimmung des anwendbaren Prüfungsmaßstabs nachfolgend 4.4. und zur Rechtfertigung der Ungleichbehandlung nachfolgend 4.5.

### 4.1. Vorgaben des allgemeinen Gleichheitssatzes

Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG folgt das Gebot, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln; dies gilt für ungleiche Belastungen und ungleiche Begünstigungen. Verboten ist daher auch ein gleichheitswidriger

---

18 Siehe etwa FAZ vom 17. Juli 2024, S. 18; Handelsblatt vom 10. Juli 2024, S. 9. Von verhaltenen Reaktionen bei den Arbeitgebern spricht Bundesfinanzminister *Lindner* gegenüber der Rheinischen Post vom 17.7.2024 ([https://rp-online.de/politik/deutschland/fachkrfaete-aus-dem-ausland-lindner-will-steuervorteile-ueberpruefen\\_aid-116420305](https://rp-online.de/politik/deutschland/fachkrfaete-aus-dem-ausland-lindner-will-steuervorteile-ueberpruefen_aid-116420305)). Zu einzelnen EU-Staaten siehe Deutsche Welle vom 22.7.2024 (<https://www.dw.com/de/europa-steuererleichterungen-f%C3%BCr-ausl%C3%A4ndische-fachkr%C3%A4fte/a-69686440>).

19 *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 26. Aufl. 2023, Rn. 193.

20 *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rn. 19.76.

21 BVerfG, Beschluss vom 28.11.2023, 2 BvL 8/13, DStR 2024, 155, Rn. 150; BVerfG, Beschluss vom 8.12.2021, 2 BvL 1/13, NJW 2022, 532, Rn. 63; *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 26. Aufl. 2023, Rn. 207.

22 *P. Kirchhof*, in: *Kirchhof/Seer*, Einkommensteuergesetz, 23. Aufl. 2024, Einl. Rn. 40; siehe auch *Wernsmann*, DStR 2023, 386, 387 mit Hinweis auf die nicht einheitliche Linie des BVerfG.

23 So *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 26. Aufl. 2023, Rn. 171.

Begünstigungsausschluss, bei dem die Begünstigung einem Personenkreis gewährt, einem anderen vergleichbaren Personenkreis aber vorenthalten wird.<sup>24</sup> Differenzierungen bedürfen der **Rechtfertigung durch Sachgründe**, die dem Ziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung **angemessen** sind. Dabei gilt ein **stufenloser**, am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierter verfassungsrechtlicher **Prüfungsmaßstab**, dessen Inhalt und Grenzen sich nicht abstrakt, sondern nur nach den jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereichen bestimmen lassen.<sup>25</sup> Der Gleichheitssatz ist also bereichsspezifisch anzuwenden (dazu 4.2.).<sup>26</sup>

Je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen ergeben sich dabei unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die von gelockerten, auf das **Willkürverbot** beschränkten Bindungen bis hin zu strengen **Verhältnismäßigkeitserfordernissen** reichen können. Dabei praktiziert das BVerfG einen fließenden Übergang.<sup>27</sup> Eine strengere Bindung des Gesetzgebers kann sich aus den jeweils betroffenen Freiheitsgrundrechten ergeben; dies gilt auch, je weniger die Merkmale, an die die gesetzliche Differenzierung anknüpft, für den Einzelnen verfügbar sind oder sich denen des Art. 3 Abs. 3 GG annähern.<sup>28</sup> Bei einer Ungleichbehandlung mit größerer Intensität, die eher personen- und personengruppenbezogen als situationsbezogen ist und weniger Beeinflussungsmöglichkeiten für die Betroffenen mit sich bringt, ist eine strengere Prüfung vorzunehmen<sup>29</sup> (zum hier anwendbaren Prüfungsmaßstab siehe 4.4.).

#### 4.2. Bereichsspezifische Konkretisierung im Einkommensteuerrecht

Art. 3 Abs. 1 GG bindet den Steuergesetzgeber an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit. Im **Steuerrecht** müssen die Steuerpflichtigen nach dem Grundsatz der Lastengleichheit durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Insbesondere im **Einkommensteuerrecht** muss sich die Besteuerung daher an der **wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit** der Steuerpflichtigen ausrichten.<sup>30</sup> Danach darf der Gesetzgeber nicht auf finanzielle Mittel zugreifen, soweit keine individuelle Leistungsfähigkeit besteht.<sup>31</sup> Daraus folgt zudem, dass in horizontaler Hinsicht Steuerpflichtige mit gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch belastet werden müssen

---

24 BVerfG, Beschluss vom 28.11.2023, 2 BvL 8/13, DStR 2024, 155, Rn. 139.

25 BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvL 11/14 u.a., DStR 2018, 791, Rn. 94; BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 121.

26 P. Kirchhof, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, 103. EL Januar 2024, Art. 3 Rn. 314.

27 Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 26. Aufl. 2023, Rn. 173.

28 BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvL 11/14 u.a., DStR 2018, 791, Rn. 95; BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 122.

29 Vgl. Jarass, in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz, 18. Aufl. 2024, Art. 3 Rn. 21 ff.

30 BVerfG, Beschluss vom 28.11.2023, 2 BvL 8/13, DStR 2024, 155, Rn. 143. Siehe auch BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvL 1236/11, DStR 2018, 731, Rn. 106.

31 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.121; Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 276. EL Oktober 2023, AO § 3 Rn. 48, 88 f.



und dass in vertikaler Hinsicht die Besteuerung niedriger Einkommen im Vergleich zur Steuerbelastung höherer Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen muss.<sup>32</sup>

Der Leistungsfähigkeitsgrundsatz wird im Einkommensteuerrecht durch das **Nettoprinzip** konkretisiert. Danach werden vom Roheinkommen die erwerbssichernden und die existenzsichernden Aufwendungen abgezogen. Nach dem **objektiven Nettoprinzip** sind diejenigen Beträge von der Besteuerung zu verschonen, die der Steuerpflichtige zur Erhaltung und Sicherung seiner Einkommensquelle aufwendet; dabei muss sich der Gesetzgeber nicht zwingend an dem tatsächlichen Aufwand orientieren, sondern kann diesen typisieren.<sup>33</sup> Nach dem **subjektiven Nettoprinzip** sind auch die Aufwendungen des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, die ihm zur Gewährleistung der persönlichen ökonomischen Daseinsvoraussetzungen erwachsen.<sup>34</sup>

Der Steuergesetzgeber hat einen weit reichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der **Auswahl des Steuergegenstandes** als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes.<sup>35</sup> Ist diese Wahl bzw. Belastungsentscheidung getroffen, müssen sich Abweichungen davon ihrerseits am Gleichheitssatz messen lassen (Gebot der **folgerichtigen Ausgestaltung** des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands) und bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermag. Dabei steigen die Anforderungen an den Rechtfertigungsgrund mit Umfang und Ausmaß der Abweichung.<sup>36</sup> Die Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestandes muss folgerichtig im Sinne von belastungsgleich erfolgen und die Bemessungsgrundlage muss den wirtschaftlichen Vorgang sachgerecht aufnehmen und realitätsgerecht abbilden.<sup>37</sup> Die hier geplante Regelung ist eine Ausgestaltung des steuerlichen Ausgangstatbestandes (Besteuerung der Einkünfte nach dem objektiven Nettoprinzip) im Binnensystem der Einkommensteuer und muss daher folgerichtig dazu ausgestaltet werden.

#### 4.3. Bildung der Vergleichsgruppen / Differenzierungskriterium („neu zugewandert“)

Für die Bildung der relevanten Vergleichsgruppen ist die Gruppe der „neu zugewanderten Fachkräfte“ zu bestimmen. Details der geplanten Regelung sind noch unklar. Der Begriff „**Fachkraft**“ ist kein steuerlicher Begriff. Aus dem Zusammenhang der Verlautbarungen der Bundesregierung (siehe 1.) lässt sich schließen, dass damit nur natürliche Personen mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne von § 19 Einkommensteuergesetz (EStG) gemeint sind. Ausgeschlossen

---

32 BVerfG, Beschluss vom 8.12.2021, 2 BvL 1/13, NJW 2022, 532, Rn. 56; BVerfG, Beschluss vom 19.11.2019, 2 BvL 22/14 u.a., BVerfGE 152, 274, 313; BVerfG, Urteil vom 6.3.2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 125 f.

33 *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 26. Aufl. 2023, Rn. 176.

34 *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 26. Aufl. 2023, Rn. 177.

35 BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731, Rn. 105; BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 123; *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 276. EL Oktober 2023, AO § 3 Rn. 97 (Art. 3 Abs. 1 GG hält „insoweit kaum Vorgaben bereit“); kritisch daher *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.118, 3.125 (Relativierung des Folgerichtigkeitsgebots).

36 BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 123; siehe auch BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731, Rn. 105.

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

sind damit voraussichtlich natürliche Personen, die nach dem Zuzug selbständig tätig werden und Gewinneinkünfte erzielen oder als Gesellschafter von Personen- oder Kapitalgesellschaften Beteiligungseinkünfte erzielen. Ausgeschlossen sind auch zuziehende Personen- oder Kapitalgesellschaften. Im Übrigen bleibt zu klären, über welches Maß an beruflicher Ausbildung die „Fach“-Kraft verfügen muss,<sup>38</sup> wie diese ggf. nachzuweisen bzw. anzuerkennen ist, oder ob auch weitere (zum Beispiel ungelernete) Kräfte erfasst werden, die im Inland eine Beschäftigung aufnehmen oder zum Beispiel eine Berufsausbildung beginnen. Eine Differenzierung nach Branchen ist nicht vorgesehen.

Mit dem Begriff „**neu zugewanderte**“ Fachkraft sind nach dem Zweck der Regelung (siehe 1.) vermutlich natürliche Personen gemeint, die ab einem bestimmten Stichtag (ggf. auch in der Vergangenheit) eine Beschäftigung in einem inländischen Unternehmen und / oder in einer inländischen Betriebsstätte aufnehmen und so eingesetzt werden, dass ihre Arbeitskraft tatsächlich im Inland erbracht bzw. verwertet wird. Weitere Fragen sind zu klären, zum Beispiel ob zugleich ein neues Arbeitsverhältnis begründet werden muss oder ob ein Wechsel des Beschäftigungsortes (bei gleichem Arbeitgeber) genügt; zum Beispiel ob zugleich der Wohnort (und damit der Wohnsitz bzw. der gewöhnliche Aufenthalt im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG) gewechselt bzw. im Inland neu begründet werden muss; oder zum Beispiel ob ein bestimmter Mindestumfang der tatsächlichen Beschäftigung im Inland erforderlich ist (etwa bei mobiler Arbeit). Eine Differenzierung der Regelung nach Herkunftsländern und damit nach der Entfernung der Zuwanderung ist nicht vorgesehen. Die Staatsangehörigkeit sollte – wie im Steuerrecht üblich – ebenfalls keine Rolle spielen.

Für die Vergleichsprüfung wird ohne Rücksicht auf diese klärungsbedürftigen Einzelheiten von folgendem Hauptfall ausgegangen: Die geplante Regelung erfasst und begünstigt eine Gruppe von Arbeitnehmern mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, die eine Hauptbeschäftigung (als Fachkraft) in einer inländischen Betriebsstätte aufnehmen und dafür einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland neu begründen und dadurch unbeschränkt steuerpflichtig werden (Vergleichsgruppe 1) gegenüber allen anderen unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Vergleichsgruppe 2) sowie gegenüber allen anderen Arbeitnehmern, die wie Vergleichsgruppe 1 „neu zugewandert“ sind, aber nicht als „Fachkräfte“ gelten dürfen (Vergleichsgruppe 3). Da wegen offener Details die Vergleichsgruppe 3 nicht hinreichend abgrenzbar ist, konzentriert sich diese Untersuchung auf die Ungleichbehandlung zwischen den Vergleichsgruppen 1 und 2. Außen vor bleibt auch ein Vergleich zu den Steuerpflichtigen mit anderen Einkünften als aus nichtselbständiger Arbeit. Der gemeinsame **Oberbegriff**, unter den die Vergleichsgruppen 1 und 2 fallen, sind im Inland tätige, unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Das **Differenzierungskriterium** für die unterschiedliche Behandlung der beiden Vergleichsgruppen 1 und 2 ist „neu zugewandert“. Dem Kriterium „Fachkraft“ kommt hierbei (anders als bei einem Vergleich zu einer möglichen Vergleichsgruppe 3) keine eigenständige Bedeutung zu.

---

38 Von „Spitzenkräften“ spricht Bundesfinanzminister *Lindner* gegenüber der Rheinischen Post am 17.7.2024 ([https://rp-online.de/politik/deutschland/fachrkfaete-aus-dem-ausland-lindner-will-steuervorteile-ueberpruefen\\_aid-116420305](https://rp-online.de/politik/deutschland/fachrkfaete-aus-dem-ausland-lindner-will-steuervorteile-ueberpruefen_aid-116420305)).

#### 4.4. Bestimmung des Prüfungsmaßstabs für die Ungleichbehandlung

##### 4.4.1. Vorentscheidung durch Bestimmung des Prüfungsmaßstabs

Bei Anwendung des Willkürverbots ist Art. 3 Abs. 1 GG verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie einleuchtender Grund für die Ungleichbehandlung nicht finden lässt. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Gesetzgeber unter mehreren Lösungen die zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste gewählt hat.<sup>39</sup> Bei Anwendung eines strengen Prüfungsmaßstabs ist dagegen eine Verhältnismäßigkeitsprüfung vorzunehmen (siehe 4.1.). Je nach Prüfungsmaßstab unterscheidet sich die Intensität der Prüfung also erheblich. Das Ergebnis der Gleichheitsprüfung hängt daher maßgeblich davon ab, welcher Prüfungsmaßstab Anwendung findet. Wird hier lediglich eine grobe Willkürkontrolle vorgenommen, dürfte die geplante Regelung als mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar und daher verfassungsgemäß gelten. Denn sie hat einen sachlichen Grund (siehe 1. und 3.). Bei einer strengen Verhältnismäßigkeitsprüfung dagegen ist die Rechtfertigung der geplanten Regelung schwierig, weil sie eine gezielte Ungleichbehandlung von Arbeitnehmern im Binnensystem der auf Gleichheit im Belastungserfolg angelegten persönlichen Einkommensteuer bewirkt (siehe 4.5.).

Hier sprechen einerseits beachtliche Gründe für die Anwendung eines strengen Prüfungsmaßstabs. Andererseits handelt es sich um eine steuerliche Subvention zu Lenkungs Zwecken, für die das BVerfG dem Gesetzgeber weite Spielräume eingeräumt hat. Diese Rechtsprechung wird allerdings im Schrifttum stark kritisiert (dazu nachfolgend 4.4.2.).

##### 4.4.2. Grober Prüfungsmaßstab bei steuerlicher Subventionierung?

Für die verfassungsrechtliche Rechtfertigung von Steuervergünstigungen lassen sich eine strenge und eine großzügige Auffassung ausmachen.<sup>40</sup> Nach **Auffassung des BVerfG** muss der Gesetzgeber wie bei direkten auch bei steuerlichen Subventionen trotz zahlreicher Unterschiede zwischen beiden lediglich das **Willkürverbot** beachten.<sup>41</sup> Vor allem die grundsätzliche Auswahl des Subventionszwecks und das Ausmaß des gewährten finanziellen Vorteils sind der grundrechtlichen Kontrolle weitgehend entzogen; die Entscheidung des Gesetzgebers muss lediglich auf nachvollziehbaren Sachgründen beruhen. Dazu führt das BVerfG aus:<sup>42</sup>

„Will der Gesetzgeber ein bestimmtes Verhalten der Bürger fördern, das ihm aus wirtschafts-, sozial-, umwelt- oder gesellschaftspolitischen Gründen erwünscht ist, hat er eine **große**

---

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

40 Siehe *Schön*, in: Mellinghoff u.a. (Hrsg.), *Steuern im Rechtsstaat*, Festschrift für Wolfgang Spindler, 2011, S. 189, 190.

41 Zur Rspr. des BVerfG *Schön*, in: Mellinghoff u.a. (Hrsg.), *Steuern im Rechtsstaat*, Festschrift für Wolfgang Spindler, 2011, S. 189 ff.

42 BVerfG, Urteil vom 5.11.2014, 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350, Rn. 55, 60. Ähnlich auch BVerfG, Beschluss vom 8.12.2021, 2 BvL 1/13, NJW 2022, 532, Rn. 66; BVerfG, Urteil vom 20.4.2004, 1 BvR 1748/99, 905/00, BVerfGE 110, 274, 293; BVerfG, Beschluss vom 14.10.2008, 1 BvF 4/05, BVerfGE 122, 1, 23; BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, 182.

**Gestaltungsfreiheit.** In der Entscheidung darüber, welche Personen oder Unternehmen durch finanzielle Zuwendung des Staates gefördert werden sollen, ist der Gesetzgeber weitgehend frei (...). Zwar bleibt er auch hier an den Gleichheitssatz gebunden. Sachbezogene Gesichtspunkte stehen ihm aber in weitem Umfang zu Gebote, solange die Regelung sich nicht auf eine der Lebenserfahrung geradezu widersprechende Würdigung der jeweiligen Lebenssachverhalte stützt, insbesondere der Kreis der von der Maßnahme Begünstigten sachgerecht abgegrenzt ist (...). Diese Erwägungen gelten auch, wenn der Gesetzgeber eine **Subvention steuerrechtlich erbringt**, statt sie direkt finanziell zuzuwenden. (...) Führt ein Steuergesetz zu einer steuerlichen Verschonung, die eine ungleiche Belastung der jeweiligen Steuergegenstände innerhalb einer Steuerart begründet, so kann eine solche Steuerentlastung vor dem Gleichheitssatz gerechtfertigt sein, wenn der Gesetzgeber das Verhalten des Steuerpflichtigen **aus Gründen des Gemeinwohls fördern oder lenken will.**“ (Hervorhebungen nur hier)

Bei genereller Anwendung dieser großzügigen Rechtsprechung auf einkommensteuerliche Subventionen dürfte die geplante Regelung zu rechtfertigen sein (siehe 4.4.1.). Dieser weite Spielraum auch für steuerliche Subventionen wird **im Schrifttum** allerdings **stark kritisiert**. Nach Auffassung von *Hey* sind Steuervergünstigungen ein Fremdkörper im Steuersystem, so dass eine strengere Rechtfertigung in Gestalt einer Verhältnismäßigkeitskontrolle erforderlich ist. Die Vergünstigung muss geeignet, erforderlich und verhältnismäßig sein; das setzt voraus, dass sie keine die Vorteile überwiegenden nachteiligen Folgen auslöst.<sup>43</sup> Erforderlich ist eine Abwägung des Lenkungszwecks mit der Belastungsgleichheit, wobei das Ausmaß des „Eingriffs“ in die Belastungsgleichheit zu bestimmen und dem verfassungsrechtlichen Stellenwert des Lenkungsziels gegenüberzustellen ist; zwischen dem konkreten Förderzweck und dem übergeordneten Staatsziel muss ein überzeugender Zusammenhang bestehen; dabei ist im Zweifel für die Belastungsgleichheit zu entscheiden.<sup>44</sup> Insbesondere das Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung der einmal getroffenen Belastungsentscheidung (siehe 4.2.) soll dem Gesetzgeber Grenzen setzen.<sup>45</sup> Nach dieser Auffassung ist daher ein strenger Prüfungsmaßstab an die geplante Regelung anzulegen.

Zweifel an der Anwendbarkeit der großzügigen Rechtsprechung des BVerfG<sup>46</sup> erwachsen hier auch daraus, dass es sich nicht um eine direkte Subventionierung oder um eine Steuervergünstigung im Bereich der Unternehmen-, Verkehr- oder Verbrauchsteuern handelt, sondern um eine Ungleichbehandlung unter Arbeitnehmern im Binnensystem der Einkommensteuer, die gerade die persönliche steuerliche Leistungsfähigkeit belastungsgleich erfassen soll (siehe 4.2.). Für die persönliche Einkommensteuer betont daher auch das BVerfG besonders den Grundsatz der

---

43 *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rn. 19.76. Für strenge Anforderungen bei lenkenden Sondertatbeständen innerhalb eines Steuergesetzes auch *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 276. EL Oktober 2023, § 3 Rn. 98; *ders.*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 221 f.

44 So *Schön*, in: Mellinghoff u.a. (Hrsg.), Steuern im Rechtsstaat, Festschrift für Wolfgang Spindler, 2011, S. 189, 201 mit Kritik an der Rspr. des BVerfG und Begründung, warum an steuerliche Subventionen höhere Anforderungen zu stellen sind als an direkte Subventionen.

45 *Schön*, in: Mellinghoff u.a. (Hrsg.), Steuern im Rechtsstaat, Festschrift für Wolfgang Spindler, 2011, S. 189, 190.

46 *P. Kirchhof*, in: Kirchhof/Seer, Einkommensteuergesetz, 23. Aufl. 2024, Einl. Rn. 40 weist darauf hin, dass das BVerfG in neuerer Rechtsprechung die verfassungsrechtlichen Maßstäbe an Lenkungssteuern verschärft hat.

Steuergerechtigkeit.<sup>47</sup> Für die Binnendifferenzierung kommt allerdings nicht per se ein strengerer Maßstab zur Anwendung, sondern nur wenn Kriterien erfüllt sind, die zu einer strengeren Verhältnismäßigkeitskontrolle einer Ungleichbehandlung führen.<sup>48</sup> Dies sind die folgenden Gründe.

#### 4.4.3. Abweichung vom Folgerichtigkeitsgebot

Abweichungen von den gesetzgeberischen Grundentscheidungen im Binnensystem der Einkommensteuer, also insbesondere Abweichungen von der Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung (siehe 4.2.) sind Abweichungen vom gleichheitsrechtlichen Folgerichtigkeitsgebot.<sup>49</sup> Solche Abweichungen müssen folgerichtig ausgestaltet und zur Erreichung eines besonderen Sachgrundes (auch zur Erreichung von Lenkungs Zwecken) geeignet, erforderlich und angemessen sein.<sup>50</sup> Durchbrechungen der Belastungsgleichheit im Einkommensteuerrecht zu Lenkungs Zwecken erfordern, dass der Lenkungs Zweck nach dem strengen gleichheitsrechtlichen Folgerichtigkeitsmaßstab verwirklicht wird.<sup>51</sup> Dies gilt insbesondere für Steuerfreistellungen innerhalb der Bemessungsgrundlage einer Steuer.<sup>52</sup> Vorzunehmen ist daher eine Verhältnismäßigkeitskontrolle im Sinne einer strengen Prüfung, und zwar auch bei Steuerergünstigungen.<sup>53</sup>

#### 4.4.4. Ungerechte Vergünstigungseffekte wegen progressiver Einkommensteuer

Dieser Befund wird noch dadurch verstärkt, dass die Einkommensteuer eine progressive Steuer ist. Denn lenkungsteuerliche Begünstigungen weisen im Einkommensteuerrecht erhebliche gleichheitsrechtliche Defizite auf. Wird eine Steuerergünstigung – wie die hier geplante Regelung – durch Abzug von der Bemessungsgrundlage einer progressionsabhängigen Steuer gewährt, führt dies in absoluten Beträgen zu einer ungleichen Entlastung der Steuerpflichtigen je nach ihrem persönlichen Grenzsteuersatz.<sup>54</sup> Aufgrund des progressiven Tarifs im Einkommensteuerrecht profitiert also derjenige am meisten, der es unter Gerechtigkeitsaspekten am wenigsten nötig hat.<sup>55</sup> Der Vergünstigungseffekt steigt mit wachsendem Einkommen und die am wenigsten

---

47 BVerfG, Beschluss vom 8.12.2021, 2 BVL 1/13, NJW 2022, 532, Rn. 55.

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

49 Hey in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 8.55.

50 Hey in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 8.55.

51 P. Kirchhof, in: Kirchhof/Seer, Einkommensteuergesetz, 23. Aufl. 2024, Einl. Rn. 15.

52 Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 243, 311.

53 Wernsmann, DStR 2023, 386, 387.

54 Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 244.

55 Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 26. Aufl. 2023, Rn. 201.

Bedürftigen erhalten die höchste Steuerentlastung.<sup>56</sup> Diese Art der Differenzierung, die die Höhe des Vorteils mit abnehmender Bedürftigkeit steigen lässt, unterliegt schon deshalb erheblichen verfassungsrechtlichen Bedenken.<sup>57</sup> Daher muss ein Abzug von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer zu Lenkungszwecken als gesetzlich bewusst hergestellte Ungleichheit gesondert gerechtfertigt werden.<sup>58</sup>

#### 4.4.5. Personenbezogene Differenzierungsmerkmale

Bei dem Differenzierungskriterium (siehe 4.3.) handelt es sich nicht um ein höchstpersönliches Merkmal im Sinne des Art. 3 Abs. 3 GG.<sup>59</sup> Allerdings wird dadurch an persönliche Umstände der Steuerpflichtigen angeknüpft, nämlich an den Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt bzw. den Ort der Beschäftigung (siehe 4.3.), also Merkmale, die steuerpflichtige Arbeitnehmer in der Regel nicht einfach ändern (können). Der weite Gestaltungsspielraum für Steuervergünstigungen kommt dem Gesetzgeber regelmäßig zu, wenn und soweit die Steuerpflichtigen durch ihr Verhalten beeinflussen können, ob sie in den Genuss der Steuervergünstigung kommen.<sup>60</sup> Hier handelt es sich jedoch um ein stark personenbezogenes und nicht um leicht zu ändernde verhaltensbezogene Differenzierungsmerkmale. Auch dies spricht für die Anwendung eines strengen Prüfungsmaßstabs.

#### 4.4.6. Freiheitsgrundrechte

Ein strenger Prüfungsmaßstab kann auch anzulegen sein, wenn die Differenzierung durch Freiheitsgrundrechte geschützte Betätigungen betrifft (siehe 4.1.), so etwa wenn steuerliche Regelungen eine **berufsregelnde Tendenz** aufweisen und damit in die Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) eingreifen.<sup>61</sup> Die Erhebung von Abgaben hat grundsätzlich keine berufsregelnde Tendenz, wenn dabei nicht an bestimmte Berufe oder Berufstätigkeiten angeknüpft wird.<sup>62</sup> Anders dagegen, wenn durch staatliche Maßnahmen der Wettbewerb – auch unter Arbeitnehmern – beeinflusst und die Ausübung einer beruflichen Tätigkeit dadurch behindert wird; dies gilt auch für die

---

56 *P. Kirchhof*, in: Kirchhof/Seer, Einkommensteuergesetz, 23. Aufl. 2024, Einl. Rn. 19; *Wernsmann*, DStR 2023, 386, 388; *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rn. 3.134. *Hey* zufolge pervertieren solche Vergünstigungen das Bedürfnisprinzip; sie plädiert daher für Abzüge von der Steuerschuld oder Zulagen.

57 So *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 244 f.

58 *P. Kirchhof*, in: Kirchhof/Seer, Einkommensteuergesetz, 23. Aufl. 2024, Einl. Rn. 15, 19.

59 Die Begriffe Heimat und Herkunft in Art. 3 Abs. 3 GG bezogen sich auf Flüchtlinge und Vertriebene nach dem Zweiten Weltkrieg. Gemeint ist mit Heimat „die emotionale Beziehung zu einem geographisch begrenzten, den Einzelnen mit prägenden Raum wie Ort oder Landschaft, nicht jedoch etwa Wohnsitz oder ständiger Aufenthalt“ und mit Herkunft „die von den Vorfahren hergeleitete soziale Verwurzelung“. Die Gruppe der Migranten oder Zuwanderer allgemein ist davon nicht erfasst. Eine praktische Bedeutung haben die Merkmale nicht (siehe dazu *Kischel*, in: BeckOK Grundgesetz, Epping/Hillgruber, 58. Ed., Stand 15.6.2024, Art. 3 Rn. 226 f.).

60 *Wernsmann*, DStR 2023, 386, 387; *ders.*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 260. EL Oktober 2020, AO, § 4 Rn. 443.

61 *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 26. Aufl. 2023, Rn. 188.

62 *Jarass*, in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz, 18. Aufl. 2024, Art. 12 Rn. 21; *P. Kirchhof*, in: Kirchhof/Seer, Einkommensteuergesetz, 23. Aufl. 2024, Einl. Rn. 35b.

Begünstigung von Konkurrenten mit einer gewissen Lenkungsintensität.<sup>63</sup> In jedem Fall kann die steuerliche Motivationslenkung im Bereich des Einkommenserwerbs, die den einzelnen als Teil einer lenkbaren Gruppe versteht, Freiheitsrechte berühren, weil zum Beispiel Steuerentlastungen die Steuerpflichtigen zu einer bestimmten Art von Freiheitsgebrauch lenken, den sie allein aus ökonomischer Vernunft so nicht wählen würden.<sup>64</sup> Durch die geplante Neuregelung sind daher Freiheitsgrundrechte der Arbeitnehmer zumindest betroffen, wenn auch nicht besonders intensiv (dazu noch 5.).

#### 4.4.7. Ergebnis zum Prüfungsmaßstab

Insbesondere wegen der Abweichung von der folgerichtigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, des besonderen Gerechtigkeitsproblems bei progressiver Besteuerung und der faktisch personenbezogenen Differenzierung dürfte hier ein strenger Maßstab für die Rechtfertigung der Ungleichbehandlung gelten. Ob auch Freiheitsgrundrechte erheblich betroffen sind, kann daher dahinstehen. In diesem Fall kann der Gesetzgeber die Entscheidung für die Differenzierung nicht bereits mit jedem sachlichen Grund rechtfertigen. Hier sprechen beachtliche Gründe dagegen, dass die großzügige Rechtsprechung des BVerfG zu Steuervergünstigungen und direkten Subventionen (siehe 4.4.2.) auf die geplante Regelung Anwendung findet, weil es sich um eine Steuerentlastung durch Abzug von der Bemessungsgrundlage im Binnensystem der Einkommensteuer handelt. Es kann allerdings nicht ausgeschlossen werden, dass das BVerfG zu einer anderen Schlussfolgerung im Hinblick auf den anwendbaren Prüfungsmaßstab gelangen würde.<sup>65</sup> In diesem Fall dürfte die geplante Regelung zu rechtfertigen sein (siehe 4.4.1.).

#### 4.5. Rechtfertigung der Ungleichbehandlung

Bei Anwendung eines strengen Prüfungsmaßstabs (siehe dazu ausführlich 4.4.) muss für die Befreiung von der Einkommensteuer als Sonderbehandlung für die Vergleichsgruppe 1 ein sachlicher Grund vorliegen, der geeignet und erforderlich zur Erreichung des Differenzierungsziels ist (dazu nachfolgend 4.5.1.) und im Lichte der Verhältnismäßigkeit eine Ungleichbehandlung rechtfertigen kann (dazu nachfolgend 4.5.2.).

##### 4.5.1. Sachlicher Grund, Eignung und Erforderlichkeit der Ungleichbehandlung

Ein legitimer Sachgrund für die steuerliche Entlastung neu zugewanderter Fachkräfte ist die Bekämpfung des Fachkräftemangels (siehe 3.3.; dort auch bereits zur Beurteilung der Eignung der geplanten Regelung). Zur Erforderlichkeit der geplanten Regelung ist anzumerken, dass anstelle eines Abzugs von der Bemessungsgrundlage auch andere Maßnahmen denkbar sind, um das Differenzierungsziel mit einer weniger einschneidenden (steuerlichen) Ungleichbehandlung zu

---

63 Jarass, in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz, 18. Aufl. 2024, Art. 12 Rn. 26, 28.

64 P. Kirchhof, in: Kirchhof/Seer, Einkommensteuergesetz, 23. Aufl. 2024, Einl. Rn. 16, 40; Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 348 f., 362 f.; siehe auch BVerfG, Beschluss vom 8.12.2021, 2 BVL 1/13, NJW 2022, 532, Rn. 64.

65 Von einem großzügigem Spielraum für die geplante Regelung geht etwa Bach aus (siehe Capital vom 12.7.2024; <https://www.capital.de/geld-versicherungen/steuer--experte-berechnet-hoehe-von-rabatt-fuer-zuwanderer-34876966.html>).

erreichen, zum Beispiel im Hinblick auf die Entlastung von Sozialversicherungsbeiträgen, direkte Zuschüsse an die Beschäftigten (oder an deren Arbeitgeber) oder durch einen Abzug von der Steuerschuld<sup>66</sup> statt von der Bemessungsgrundlage. Die Geeignetheit und die Erforderlichkeit der geplanten Regelung können hier indes nicht abschließend beurteilt werden. Es ist jedenfalls nicht ausgeschlossen, dass sie – auch besser als andere Maßnahmen – Anreize zur Aufnahme einer Beschäftigung in Deutschland setzt. Dem Gesetzgeber muss ein gewisser Beurteilungsspielraum zukommen.<sup>67</sup> Auch das BVerfG räumt dem Gesetzgeber eine weite Einschätzungsprärogative ein, ohne hierzu Tatsachenfeststellungen zu treffen.<sup>68</sup> Die geplante Maßnahme soll hier daher als geeignet und erforderlich gelten. Im Hinblick auf den Normzweck dürfte auch der Personenkreis sachgerecht abgegrenzt sein (zu Detailfragen dazu siehe 4.3.).

#### 4.5.2. Fehlende Angemessenheit der Differenzierung

Für die Prüfung der Angemessenheit der geplanten Regelung ist zu fragen, ob es im Hinblick auf die Erreichung des Differenzierungsziels angemessen, also verhältnismäßig im engeren Sinne ist, nur Steuerpflichtige bzw. Arbeitnehmer, die die Kriterien einer neu zugewanderten Fachkraft erfüllen (Vergleichsgruppe 1), nicht aber andere steuerpflichtige Arbeitnehmer (Vergleichsgruppe 2) zu entlasten. Dies erfordert eine **Abwägung** zwischen dem Wertsystem der steuerlichen Lastenverteilung und demjenigen der steuerlichen Gestaltung. Zu prüfen ist daher, ob der Geltungsanspruch der lastenausteilenden Verfassungsnorm so relativiert werden kann, als die Durchsetzung besonderer Gemeinwohlintressen eine Durchbrechung der Verteilungsgrundsätze – hier also des Leistungsfähigkeitsprinzips im Einkommensteuerrecht – zwingend erfordert (Abwägungsmodell).<sup>69</sup> Dabei ist neben der Relevanz der bezweckten Gestaltungswirkung (siehe 3.2.) zu prüfen, wie intensiv die Belastung vom Verteilungsmaßstab (Leistungsfähigkeitsprinzip) abweicht.<sup>70</sup>

Die Ungleichbehandlung weicht hier sehr weitgehend und intensiv vom Leistungsfähigkeitsprinzip als Verteilungsmaßstab der Einkommensteuer (siehe 4.2.) ab. Die Einkommensteuer erfasst nur natürliche Personen, diese allerdings ausnahmslos (Universalitätsprinzip) und mit ihrem gesamten disponiblen Einkommen (Totalitätsprinzip).<sup>71</sup> Die Besteuerung erfolgt also ohne Rücksicht auf zum Beispiel Alter, Geschlecht, Ausbildung, Beruf, Herkunft oder Staatsangehörigkeit. Jede natürliche Person soll nach ihrer **finanziellen Leistungsfähigkeit** zum Steueraufkommen beitragen (siehe 4.2.).<sup>72</sup> Der hohe Gerechtigkeitswert der Einkommensteuer in Gestalt einer gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit wird nur erreicht, wenn diese Grundsätze

---

66 Siehe etwa *Bach* (Capital vom 12.7.2024; <https://www.capital.de/geld-versicherungen/steuer-experte-berechnet-hoehe-von-rabatt-fuer-zuwanderer-34876966.html>).

67 *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rn. 19.70, 19.76.

68 *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rn. 19.76.

69 *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 239.

70 *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 245.

71 Dazu *Hey* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.123, 8.1.

72 *P. Kirchhof*, in: Kirchhof/Seer, Einkommensteuergesetz, 23. Aufl. 2024, Einl. Rn. 6.



ausnahmslos umgesetzt werden.<sup>73</sup> Dies geschieht durch das Konzept der **synthetischen Gesamteinkommensteuer**, die die Gesamtheit der Einkünfte erfasst und einem einheitlichen Einkommensteuertarif unterwirft (Gegensatz: Schedulesbesteuerung).<sup>74</sup> Zwar wird der Grundsatz der synthetischen Einkommensteuer bereits durchbrochen, indem einzelne Einkunftsarten mit Sondervorschriften verknüpft werden.<sup>75</sup> Allerdings bleibt in jedem Fall zu prüfen, ob darin ein Gleichheitssatzverstoß liegt.

Belastungen im persönlichen Bereich, die bei den Steuerpflichtigen zu besonderen Aufwendungen führen und ihre Leistungsfähigkeit mindern, werden im Einkommensteuerrecht nach dem **subjektiven Nettoprinzip** durch besondere Abzugstatbestände berücksichtigt (Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, Kinderfreibeträge, Kindergeld, Ehegattensplitting). Und durch die Erwerbstätigkeit bedingte Belastungen, die die Leistungsfähigkeit ebenfalls mindern, werden nach dem **objektiven Nettoprinzip** durch die Werbungskostentatbestände oder im Übrigen durch den allgemeinen Werbungskostenabzug (§ 9 Abs. 1 EStG) berücksichtigt. Dies gilt für alle Steuerpflichtigen, unabhängig von Herkunft oder Zuzug. Die Abzugstatbestände zur Durchsetzung des objektiven wie subjektiven Nettoprinzips sind für neu zugewanderte Fachkräfte, die in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig werden, ohne Einschränkungen anwendbar. Besondere Belastungen im Zusammenhang mit dem Zuzug werden durch besondere Werbungskostentatbestände berücksichtigt (Abzug notwendiger Mehrkosten für doppelte Haushaltsführung gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG (auch bei ausländischem Familienwohnsitz); Umzugskosten; Abzug für neu anzuschaffende Arbeitsmittel und typische Berufskleidung nach allgemeinen Regeln; im Übrigen Werbungskostenabzug für weitere durch die Berufstätigkeit veranlasste Aufwendungen ohne Beschränkung der Höhe nach).

Nur das nach Abzug dieser Aufwendungen **disponible, frei verfügbare Einkommen** soll besteuert werden und bildet die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. Die konkrete Steuerbelastung ergibt sich sodann aus der Anwendung des progressiven Steuertarifs auf die Bemessungsgrundlage. Die gleichheitsgerechte Steuerzuteilung wird indes verfälscht, wenn und soweit die Bemessungsgrundlage die maßgeblichen Faktoren steuerlicher Leistungsfähigkeit nicht oder realitätsfremd berücksichtigt oder wenn Lenkungsnormen (Sozialzwecknormen) die Bemessung der Steuer, die für alle Steuerpflichtige gleich sein sollte, interventionistisch verändern.<sup>76</sup> Aufgrund des **Zusammenspiels der Bemessungsgrundlage mit dem progressiven Steuertarif** wirken sich Änderungen der Bemessungsgrundlage – wie der hier geplante Steuerabzug – progressiv bzw. degressiv aus. Die Degressionswirkung ist bei Abzügen, die den Zweck haben, steuerliche Leistungsfähigkeit zu messen (zum Beispiel Werbungskosten) ein zutreffender Reflex des progressiven Steuertarifs, bei Lenkungsnormen führt sie jedoch zu einem sozial ungerechten größeren Steuervorteil und ist sachlich nicht zu rechtfertigen. Denn Steuerpflichtige mit einem geringen Einkommen erhalten dadurch weniger Steuersubventionen als Steuerpflichtige mit einem hohen

---

73 Hey in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 8.1; vgl. auch P. Kirchhof, in: Kirchhof/Seer, Einkommensteuergesetz, 23. Aufl. 2024, Einl. Rn. 15.

74 Hey in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 8.1.

75 So Hey in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 8.1.

76 So Hey in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 8.43.

Einkommen.<sup>77</sup> Die „**Vergünstigungsgerechtigkeit**“ (oder Subventionsgerechtigkeit) wird eklatant dadurch verletzt, dass Steuerpflichtige mit abnehmendem Bedürfnis (mit höherem Einkommen) eine größere Vergünstigung erhalten (siehe bereits 4.4.4.).<sup>78</sup>

Bei Anwendung eines strengen Prüfungsmaßstabs (siehe dazu ausführlich 4.4.) gilt daher Folgendes: Die Wirkungen der geplanten Regelung verletzen in erheblicher Weise die lastenausteilende Verteilungsgerechtigkeit im Einkommensteuerrecht. In der Abwägung mit dem Differenzierungsziel dürfte dies zu einer unangemessenen Benachteiligung führen, die nicht mehr zu rechtfertigen ist. Denn die gegenleistungslose Belastung natürlicher Personen mit Steuern durch den Staat rechtfertigt sich gerade auch aus der Gleichmäßigkeit der Besteuerung für alle.<sup>79</sup> Die geplante Regelung löst in der Gruppe der durchschnittlich verdienenden Arbeitnehmer erhebliche Ungleichbehandlungen aus (Steuerfreistellung bis zu 30 Prozent des Bruttolohns). Diese steuerliche Entlastung für Vergleichsgruppe 1 nach dem Differenzierungskriterium „neu zugewandert“, die als staatliche Belohnung für ein bestimmtes erwünschtes Verhalten (hier Zuzug und Arbeitsaufnahme im Inland) gewährt wird, und die *neben* die für alle anwendbaren Abzugstatbestände tritt, stellt daher eine im Binnensystem des Einkommensteuerrechts systemwidrige Begünstigung gegenüber der Vergleichsgruppe 2 dar, die – auch wenn man ihre Geeignetheit und Erforderlichkeit bejaht – jedenfalls unangemessen sein dürfte. Demgegenüber könnte es die Abwägung zugunsten der geplanten Regelung beeinflussen, wenn der Gesetzgeber diese auf Fachkräfte beschränkt, die sozial besonders erwünschte oder wirksame Tätigkeiten ausüben, zum Beispiel in medizinischen oder pflegerischen Berufen (dies ist allerdings bisher nicht geplant, siehe 1.). So könnte das besondere Gewicht der gesundheitlichen Versorgung der Bevölkerung in die Abwägung einfließen.

#### 4.6. Exkurs: Keine typisierte geringere Leistungsfähigkeit neu zugewanderter Fachkräfte

Die geplante Regelung kann nicht unter dem Aspekt einer pauschalen Berücksichtigung typisierter geringerer Leistungsfähigkeit neu zugewanderter Fachkräfte gerechtfertigt werden. Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass neu zugewanderte Arbeitnehmer generell eine verminderte **steuerliche Leistungsfähigkeit** aufweisen als andere Arbeitnehmer. Der Gesetzgeber darf sich zu Vereinfachungszwecken Typisierungen und Pauschalierungen (als Typisierung rechnerischer Grundlagen) bedienen, soweit sie zur Vereinfachung geeignet und nicht unverhältnismäßig sind.<sup>80</sup> Er darf bei der Ausgestaltung der Belastungsentscheidung generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen.<sup>81</sup> Allerdings weist das BVerfG darauf hin, dass die steuerlichen Vorteile der Typisierung im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen

---

77 Hey in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 8.43; Wernsmann, DStR 2023, 386, 387, 388 (verstößt in der Regel gegen den Gleichheitssatz).

78 Vgl. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rn. 19.77.

79 Siehe P. Kirchhof, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, 103. EL Januar 2024, Art. 3 Rn. 323.

80 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.147.

81 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017, 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094, Rn. 106 f.

müssen und die gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen darf, sondern sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren muss.<sup>82</sup>

Die steuerliche Leistungsfähigkeit kann allerdings bei neu zugewanderten Fachkräften nicht typisiert als geringer angesehen werden als bei Steuerpflichtigen der Vergleichsgruppe 2. Dies widerspricht zudem den grundlegenden Belastungsentscheidungen des Gesetzgebers. Auf besondere Belastungssituationen nimmt das EStG durch verschiedene Abzugstatbestände flexibel Rücksicht (siehe 4.5.2.). Im Übrigen wird die geplante Regelung ausdrücklich mit ihrer Anreizwirkung begründet und nicht damit, spezifische Mehrbedarfe auszugleichen.

#### 4.7. Ergebnis zu Art. 3 Abs. 1 GG

An die Ungleichbehandlung dürfte hier ein strenger Prüfungsmaßstab anzulegen sein (siehe 4.4.). Infolgedessen dürfte die geplante Regelung den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verletzen, weil sie die natürlichen Personen der Vergleichsgruppe 2 gegenüber denjenigen der Vergleichsgruppe 1 in unangemessener Weise benachteiligt. Die Benachteiligung mag geeignet und erforderlich sein, um das wirtschaftspolitische Ziel zu erreichen; sie ist jedoch nicht mehr angemessen. Ein anderes Ergebnis kann sich allerdings ergeben, wenn man mit der zurückhaltenden Rechtsprechung des BVerfG (siehe 4.4.2.) selbst auf Verschonungssubventionen durch Abzug von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer lediglich das Willkürverbot anwendet. Dann dürfte die geplante Regelung zu rechtfertigen sein.

### 5. Vereinbarkeit der Gestaltungswirkungen mit Freiheitsgrundrechten

Die von der geplanten Regelung ausgehenden Gestaltungswirkungen dürften die einschlägigen Freiheitsgrundrechte der betroffenen Arbeitnehmer nicht verletzen. In Betracht kommen hier die Grundrechte auf Berufsfreiheit aus Art. 12 Abs. 1 GG und die allgemeine Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 GG. Dabei kann hier offenbleiben, ob die berufliche Betätigung durch unmittelbare Anwendung von Art. 12 Abs. 1 GG (Deutschengrundrecht), durch entsprechende Anwendung auf EU-Bürger oder durch Art. 2 Abs. 1 GG geschützt wird.<sup>83</sup> Hier kann unterstellt werden, dass die geplante Regelung überhaupt in den Schutzbereich der beruflichen Betätigung eingreift. Der Eingriff ist jedenfalls von geringer Intensität und dürfte gerechtfertigt werden können.

Der **Schutzbereich** beruflicher Betätigung ist jedenfalls betroffen, weil die Regelung Auswirkungen auf die Entscheidungen der neu zugewanderten Fachkräfte zur Aufnahme und Ausübung einer beruflichen Betätigung in Deutschland haben kann (Verhaltenslenkung, siehe 4.4.6.). Zum anderen kann die Regelung den Wettbewerb unter Arbeitnehmern beeinflussen, so dass auch die hier bereits beschäftigten Arbeitnehmer betroffen sein können (siehe 4.4.6.). Ob die Auswirkungen der geplanten Regelung für die beiden Gruppen tatsächlich die notwendige Intensität erlangen, um eine berufsregelnde Tendenz und damit einen Eingriff in die Berufsfreiheit bejahen zu können, kann hier nicht beurteilt werden. Den neu zugewanderten Arbeitnehmern wird lediglich ein staatlicher finanzieller Anreiz geboten, der ihre Entscheidung allenfalls mitbeeinflussen

---

82 BVerfG, Beschluss vom 15.2.2016, 1 BvL 8/12, DStR 2016, 862, Rn. 25; siehe auch BVerfG, Beschluss vom 15.1.2008, 1 BvL 2/04, DStRE 2008, 1003, Rn. 83.

83 Zu dieser Differenzierung siehe Jarass, in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz, 18. Aufl. 2024, Art. 12 Rn. 15.

dürfte. Die Beeinträchtigung besteht hier lediglich in einer Bevorzugung einer Gruppe von Arbeitnehmern und damit – soweit ein relevanter Markt mit Wettbewerb besteht – Benachteiligung der „Konkurrenten“ und nicht in einer anderweitigen Regulierung der Berufsausübung oder gar der objektiven oder subjektiven Berufswahl. Dabei handelt es sich in erster Linie um ein Problem der Gleichbehandlung (siehe dazu 4.).

Soweit nach alledem überhaupt ein relevanter Eingriff in den Schutz der beruflichen Betätigung beider Gruppen vorliegt, dürfte dieser jedenfalls **gerechtfertigt** sein. Denn die geplante Regelung kann als eine geeignete und erforderliche Maßnahme gelten, um das legitime wirtschaftspolitische Ziel der Bekämpfung des Fachkräftemangels zu erreichen (siehe 3.3. und 4.5.1.). Sie ist – im Hinblick auf Beeinträchtigungen der Berufsfreiheit – auch angemessen, um dieses Ziel zu erreichen. Angemessen bzw. verhältnismäßig im engeren Sinne ist die Maßnahme, wenn der Grundrechtseingriff nicht außer Verhältnis zu dem angestrebten Zweck steht; die Beurteilung dieser Voraussetzung hängt insbesondere von der Beeinträchtigungsstufe ab.<sup>84</sup> Diese ist hier nicht sehr intensiv. Im Hinblick auf die Betroffenheit der grundrechtlich geschützten Berufsausübung beider Gruppen von Arbeitnehmern dürfte die Beeinträchtigung im Verhältnis zu dem wirtschaftspolitischen Zweck der Bekämpfung des Fachkräftemangels nicht außer Verhältnis stehen; mit anderen Worten können die ggf. negativen Folgen für die betroffenen Gruppen hingenommen werden. Die geplante Regelung dürfte also nicht wegen Verstoßes gegen Freiheitsgrundrechte verfassungswidrig sein.

## 6. Zusammenfassung

Die geplante steuerliche Entlastung neu zugewandelter Fachkräfte durch Abzüge von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer zum Zweck der Bekämpfung des Fachkräftemangels (dazu 1.) stellt eine steuerliche Lenkungsnorm dar. Zur Erreichung außersteuerlicher Ziele nimmt sie eine steuerliche Ungleichbehandlung im Belastungserfolg in Kauf und bedarf daher der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung insbesondere vor dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG (dazu 2.). Steuerliche Lenkungsnormen sind grundsätzlich verfassungsrechtlich zulässig (dazu 3.). Die Vorgaben des allgemeinen Gleichheitssatzes verlangen im Einkommensteuerrecht eine gleichmäßige Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit (dazu 4.1. und 4.2.). Die geplante Regelung begünstigt neu zugewanderte Arbeitnehmer gegenüber allen anderen steuerpflichtigen Arbeitnehmern (dazu 4.3.).

Legt man einen großzügigen Prüfungsmaßstab an die Ungleichbehandlung an, wie er sich aus der Rechtsprechung des BVerfG zu steuerlichen Subventionen ergibt, könnte die steuerliche Ungleichbehandlung gerechtfertigt werden. Nach hier vertretener Auffassung sprechen allerdings beachtliche Gründe für die Anwendung eines strengen Prüfungsmaßstabs (siehe 4.4. ff.). Im Übrigen führt die geplante Regelung nicht zur Verletzung von Freiheitsgrundrechten (dazu 5.).

\* \* \*