



Sachstand

**Gerichtsbescheid des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts zur
Verfassungsmäßigkeit des Grundfreibetrags nach § 32a EStG in den
Jahren 2023 und 2024**

Gerichtsbescheid des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts zur Verfassungsmäßigkeit des Grundfreibetrags nach § 32a EStG in den Jahren 2023 und 2024

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 082/24
Abschluss der Arbeit: 06.11.2024
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

1.	Fragestellung und Inhalt des Sachstands	4
2.	Grundsätze für die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit des Grundfreibetrags und Ergebnisse der Prüfung	4
2.1.	Maßgröße für den Grundfreibetrag	4
2.2.	Existenzminimumbericht: Ausweis des sozialhilferechtlichen Regelbedarfs, der Kosten der Unterkunft und der Heizkosten	5
2.2.1.	Regelbedarf	6
2.2.2.	Kosten der Unterkunft	8
2.2.2.1.	Orientierung an der durchschnittlichen Bruttokaltmiete bei Wohngeldempfängern	8
2.2.2.2.	„Vorübergehendes“ Auseinanderfallen der sozialrechtlichen Unterstützung und der steuerlichen Freistellung	9
2.2.3.	Heizkosten	10
2.3.	Abschließende Feststellung des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts	10
3.	Weitere Meinungen	11

1. Fragestellung und Inhalt des Sachstands

Dem Fachbereich WD 4 wurde ein Auftrag zum Zusammenhang zwischen der Höhe des Grundfreibetrags nach § 32a Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 Einkommensteuergesetz (EStG) und der Höhe des Bürgergelds nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch (SGB II) vorgelegt. Der Auftraggeber fügte seinem Auftrag einen Artikel von Merkur.de¹ an, in dem es insbesondere um die Diskussion geht, ob der steuerliche Grundfreibetrag für die Jahre 2023 und 2024 im Vergleich zu den staatlichen Leistungen, die ein Bürgergeldempfänger erhält, zu niedrig ist. Eine entsprechende Klage lag dem Schleswig-Holsteinischen Finanzgericht zur Entscheidung vor.

Das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht wies diese Klage ab. Es sei, so die Begründung, trotz bestehender verfassungsrechtlicher Bedenken nicht von der Verfassungswidrigkeit der Vorschrift des § 32a Absatz 1 Satz 2 EStG für die Jahre 2023 und 2024 überzeugt.² Das Finanzgericht ließ eine Revision zum Bundesfinanzhof zu.³

Im Mittelpunkt des folgenden Sachstands steht die Darstellung der verfassungsgemäßen Ermittlung des Grundfreibetrags anhand der Entscheidungsgründe im Gerichtsbescheid des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts.

2. Grundsätze für die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit des Grundfreibetrags und Ergebnisse der Prüfung

2.1. Maßgröße für den Grundfreibetrag

Das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht erläutert zunächst die Grundsätze bei der Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit des Grundfreibetrags. Dessen Maßgröße ist der im Sozialhilferecht jeweils anerkannte Mindestbedarf (Randnummern 30, 31). Für die diesbezüglichen Vorgaben ist ein Beschluss des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahr 1992 entscheidend.⁴

Danach muss dem Steuerpflichtigen nach Erfüllung seiner Einkommensteuerschuld so viel verbleiben, wie er zur Bestreitung seines notwendigen Lebensunterhalts und - unter Berücksichtigung von Artikel 6 Absatz 1 Grundgesetz (GG) - desjenigen seiner Familie bedarf (Existenzminimum). Die Höhe des steuerlich zu verschonenden Existenzminimums hängt von den allgemeinen wirtschaftlichen Verhältnissen und dem in der Rechtsgemeinschaft anerkannten Mindestbedarf ab. Diesen einzuschätzen ist Aufgabe des Gesetzgebers. Soweit der Gesetzgeber jedoch sozialrechtlich den Mindestbedarf bestimmt hat, den der Staat bei einem mittellosen Bürger im

1 Der Titel des Artikels lautete in der Onlinefassung vom 29. Oktober 2024, 11:52 Uhr, „Bürgergeld verfassungswidrig? Erwerbstätige haben oft weniger als Bürgergeld-Empfänger“. Der Titel wurde später geändert, vergleiche nunmehr Shabani, Bieranda: [Verstoß gegen die Verfassung? Bürgergeld-Empfänger haben oft mehr als Arbeitnehmer](#), Stand: 2. November 2024, 18:02 Uhr, abgerufen am 5. November 2024.

2 Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht: Gerichtsbescheid vom 28. Juni 2024, Aktenzeichen 1 K 37/23. Wenn im folgenden Text Randnummern genannt sind, beziehen sich diese auf die vom Finanzgericht auf seiner Internetseite veröffentlichte Fassung.

3 Bundesfinanzhof: Anhängiges Verfahren Aktenzeichen III R 26/24.

4 Bundesverfassungsgericht: Beschluss vom 25. September 1992, Aktenzeichen 2 BvL 5/91.

Rahmen sozialstaatlicher Fürsorge durch Staatsleistungen zu decken hat, darf das von der Einkommensteuer zu verschonende Existenzminimum diesen Betrag jedenfalls nicht unterschreiten.⁵

Das verfassungsrechtliche Gebot der steuerlichen Verschonung des Familienexistenzminimums fordert nach gefestigter Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, dass existenznotwendiger Aufwand in angemessener, realitätsgerechter Höhe von der Einkommensteuer freigestellt wird. Verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab ist der sich aus Artikel 1 in Verbindung mit Artikel 20 Absatz 1 GG ergebende Grundsatz, dass der Staat dem Steuerpflichtigen sein Einkommen insoweit steuerfrei belassen muss, als es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein benötigt wird. Der existenznotwendige Bedarf bildet von Verfassungs wegen die Untergrenze für den Zugriff durch die Einkommensteuer.⁶

Die von Verfassungs wegen zu berücksichtigenden existenzsichernden Aufwendungen müssen nach dem tatsächlichen Bedarf - realitätsgerecht - bemessen werden. Dessen Untergrenze ist durch die Sozialhilfeleistungen konkretisiert, die das im Sozialstaat anerkannte Existenzminimum gewährleisten sollen, verbrauchsbezogen ermittelt und auch regelmäßig den veränderten Lebensverhältnissen angepasst werden. Mindestens das, was der Gesetzgeber dem Bedürftigen zur Befriedigung seines existenznotwendigen Bedarfs aus öffentlichen Mitteln zur Verfügung stellt, muss er dem Einkommensbezieher von dessen Erwerbsbezügen belassen.⁷ Die Maßgröße für das einkommensteuerrechtliche Existenzminimum ist demnach der im Sozialhilferecht jeweils anerkannte Mindestbedarf.⁸

2.2. Existenzminimumbericht: Ausweis des sozialhilferechtlichen Regelbedarfs, der Kosten der Unterkunft und der Heizkosten

Um zu ermitteln, ob der Grundfreibetrag in seiner Höhe an den Mindestbedarf im Sozialhilferecht angepasst werden muss, legt die Bundesregierung gemäß dem Beschluss des Deutschen Bundestags vom 2. Juni 1995 alle zwei Jahre einen Bericht über die Höhe des Existenzminimums von Erwachsenen und Kindern vor. Im Oktober 2024 wurde der 15. Existenzminimumbericht⁹

5 Bundesverfassungsgericht: Beschluss vom 25. September 1992, Aktenzeichen 2 BvL 5/91, Randnummern 64, 68 und 69 in der Fassung von juris.

6 Bundesverfassungsgericht: Beschluss vom 10. November 1998, Aktenzeichen 2 BvL 42/93, Randnummern 50, 51 in der Fassung von juris.

7 Bundesverfassungsgericht: Beschluss vom 10. November 1998, Aktenzeichen 2 BvL 42/93, Randnummer 53 in der Fassung von juris.

8 Bundesverfassungsgericht: Beschluss vom 25. September 1992, Aktenzeichen 2 BvL 5/91, Randnummer 69 in der Fassung von juris.

9 Bericht über die Höhe des steuerfrei zu stellenden Existenzminimums von Erwachsenen und Kindern für das Jahr 2026 (15. Existenzminimumbericht), Bundestags-Drucksache 20/13550 vom 25. Oktober 2024.

veröffentlicht, für die im Urteilsverfahren strittigen Jahre 2023 und 2024 galt der 14. Existenzminimumbericht.¹⁰

Die Leistungshöhe der Hilfe zum Lebensunterhalt im Sozialrecht wird vor allem durch die Regelbedarfsstufen bestimmt, die basierend auf einer gesamtdeutschen Verbrauchsstruktur anhand der Ergebnisse der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe (EVS) ermittelt und entsprechend den gesetzlichen Vorschriften fortgeschrieben werden. Der Gesetzgeber ist bei Vorliegen einer neuen EVS verpflichtet, die Höhe der Regelbedarfe des SGB XII (Sozialhilfe) und des SGB II (Bürgergeld, Grundsicherung für Arbeitsuchende) neu zu ermitteln. Sofern keine neue EVS ausgewertet vorliegt, werden jeweils zum 1. Januar eines Jahres die Regelsätze mit dem nach § 28a SGB XII anzuwendenden Mischindex fortgeschrieben. Dieser Index berücksichtigt die bundesdurchschnittliche Entwicklung der Preise für regelbedarfsrelevante Güter und Dienstleistungen sowie die bundesdurchschnittliche Entwicklung der Nettolöhne und -gehälter je beschäftigten Arbeitnehmer nach der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung (VGR).¹¹

Bereits im 14. Existenzminimumbericht erläuterte die Bundesregierung, dass eine Neuermittlung der Höhe der Regelbedarfsstufen voraussichtlich ab Sommer 2025 auf Basis der erst dann vollständig ausgewerteten und aufbereiteten EVS 2023 im Rahmen eines Gesetzgebungsverfahrens wird erfolgen können. In diesem Kontext werde auch das seit 2023 geltende Fortschreibungsverfahren überprüft. Bis dahin erfolge die Fortschreibung der Regelbedarfsstufen wie bisher.¹²

Zur Hilfe zum Lebensunterhalt kommen die jeweiligen tatsächlichen Wohnkosten (Kosten für Unterkunft und Heizkosten), im ersten Bezugsjahr unabhängig von der Angemessenheit der Kosten für Unterkunft, hinzu.¹³ Aus den Daten der Existenzminimumberichte ermittelt die Bundesregierung den Grundfreibetrag.

2.2.1. Regelbedarf

Das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht führt in Bezug auf den in das steuerliche Existenzminimum eingeflossenen Regelbedarf Folgendes aus (Randnummer 33ff):

Es lägen keine Gründe vor, dass der in das steuerliche Existenzminimum eingeflossene Regelbedarf im Rahmen des 14. Existenzminimumberichts in verfassungswidriger Weise ermittelt oder festgestellt worden sei. Das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht verweist auf das Bundessozialgericht, wonach nicht möglich sei, das verfassungsrechtlich gebotene subjektiv-öffentliche

10 Bericht über die Höhe des steuerfrei zu stellenden Existenzminimums von Erwachsenen und Kindern für das Jahr 2024 (14. Existenzminimumbericht), Bundestags-Drucksache 20/4443 vom 2. November 2024.

11 Bericht über die Höhe des steuerfrei zu stellenden Existenzminimums von Erwachsenen und Kindern für das Jahr 2026 (15. Existenzminimumbericht), Bundestags-Drucksache 20/13550 vom 25. Oktober 2024, Seite 5.

12 Bericht über die Höhe des steuerfrei zu stellenden Existenzminimums von Erwachsenen und Kindern für das Jahr 2024 (14. Existenzminimumbericht), Bundestags-Drucksache 20/4443 vom 2. November 2024, Seite 5.

13 Bericht über die Höhe des steuerfrei zu stellenden Existenzminimums von Erwachsenen und Kindern für das Jahr 2026 (15. Existenzminimumbericht), Bundestags-Drucksache 20/13550 vom 25. Oktober 2024, Seite 4.

Recht auf Gewährung des Existenzminimums mit einem konkreten Betrag exakt zu beziffern.¹⁴ Auch gebe es keinen Rechtsanspruch auf ein bestimmtes inhaltliches Verfahren beziehungsweise Verfahrensergebnis bei der Ermittlung der Regelleistung. Bei der Ermittlung der Höhe der Regelleistung verbleibe stets ein Wertungsspielraum. Innerhalb dieser Einschätzungsprärogative müsse der Gesetzgeber letztlich nur von realitätsbezogenen Grundannahmen ausgehen. Deshalb könnten - im Sozialrecht ebenso wenig wie im Steuerrecht - die einzelnen Positionen der EVS nicht auf ihre inhaltliche Richtigkeit überprüft werden, solange im Gesamtergebnis davon auszugehen sei, dass die Regelleistung das Existenzminimum wahre. Die EVS liefere eine realitätsnahe Ermittlungsgrundlage und bilde in statistisch zuverlässiger Weise das Verbrauchsverhalten der Bevölkerung ab.¹⁵

Allerdings stellt das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht in Randnummer 49 mit Hinweis auf das Bundesverfassungsgericht klar, dass das Bestimmungsrecht des Gesetzgebers in Bezug auf den Grundfreibetrag mit der Kodifikation der maßgeblichen Beträge im Sozialrecht ausgeübt werde und nicht ein weiteres Mal im Steuerrecht - mit anderem Ergebnis - ausgeübt werden könne. Treffe der Gesetzgeber im Sozialrecht daher eine bestimmte Entscheidung, sei diese folglich auch im Steuerrecht maßgeblich, und zwar auch dann, wenn nach dem Existenzminimumbericht durchaus ein anderer Wert vertretbar gewesen wäre.¹⁶

Aus diesem Grund merkt das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht an, dass der Gesetzgeber im Jahr 2024 bei der Ermittlung des Grundfreibetrags nicht den Regelsatz in Höhe von 563 Euro, sondern nur in Höhe von 537 Euro zugrunde gelegt habe. Dies ergebe eine Differenz von monatlich 26 Euro, auf das Kalenderjahr gerechnet von 312 Euro. Unter Berücksichtigung der Erhöhung des Grundfreibetrags zum „Ausgleich der kalten Progression“¹⁷ um weitere 132 Euro werde im Steuerrecht ein um $(312 - 132 =)$ 180 Euro jährlich geringerer Regelbedarf zugrunde gelegt als im Sozialrecht. Dieser unterschiedliche Ansatz ist nach Auffassung des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts zwar geeignet, Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Grundfreibetrags hervorzurufen; er führe aber nicht zu der für eine Vorlage erforderlichen Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit (Randnummer 46). Der Gesamtwert bleibe trotz dieser Differenz noch in dem Bereich des Rahmens, der dem Gesetzgeber vom Verfassungsgericht eingeräumt worden sei, der sich also „annäherungsweise“ am sozialrechtlichen Maßstab orientiere und der auch insgesamt den im Existenzminimumbericht aufgezeigten Maßgaben entspreche (Randnummer 50).

14 Bundessozialgericht: Vorlagebeschluss vom 27. Januar 2009, Aktenzeichen B 14/11b AS 9/07 R, Randnummer 25 in der Fassung von juris.

15 Bundesverfassungsgericht: Urteil vom 9. Februar 2010, Aktenzeichen 1 BvL 1/09, Randnummer 167 in der auf der Internetseite des Bundesverfassungsgerichts veröffentlichten Fassung.

16 Gebot der Folgerichtigkeit als Leitlinie des Bundesverfassungsgerichts im Rahmen von Artikel 3 Absatz 1 GG, vergleiche zum Beispiel Beschluss vom 7. November 2023, Aktenzeichen 2 BvR 1143/21.

17 Vergleiche Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses a) zu dem Gesetzentwurf der Fraktionen SPD, BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN und FDP zum Ausgleich der Inflation durch einen fairen Einkommensteuertarif sowie zur Anpassung weiterer steuerlicher Regelungen (Inflationsausgleichsgesetz – InflAusG) ..., Bundestags-Drucksache 20/4378, Seite 24.

Mittlerweile verabschiedete der Deutsche Bundestag einen Gesetzentwurf mit dem Inhalt, den Grundfreibetrag 2024 nochmals um 180 Euro anzuheben. Zur Begründung des Gesetzentwurfs führte die Bundesregierung aus:

„Zum 1. Januar 2024 sind die sozialrechtlichen Regelbedarfe jedoch stärker als noch im 14. Existenzminimumbericht prognostiziert gestiegen (vgl. Regelbedarfsstufen-Fortschreibungsverordnung 2024 – RBSFV 2024, Bundesratsdrucksache 454/23). Dies wirkt sich auf die Höhe des steuerfrei zu stellenden sächlichen Existenzminimums für das Jahr 2024 aus. Nach Aktualisierung der Datenbasis infolge der höheren Fortschreibung der sozialrechtlichen Regelbedarfe ergibt sich ein Anpassungsbedarf bei den steuerlichen Freibeträgen zur Freistellung des sächlichen Existenzminimums von Erwachsenen bzw. Kindern.“¹⁸

2.2.2. Kosten der Unterkunft

2.2.2.1. Orientierung an der durchschnittlichen Bruttokaltmiete bei Wohngeldempfängern

Das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht stellt auch keine Verfassungswidrigkeit bei den Werten fest, die der Gesetzgeber bei der Bemessung der Kosten für die Unterkunft zugrunde legte (Randnummer 37):

Während die Kosten für eine angemessene Unterkunft im Sozialrecht individuell anhand der konkreten Gegebenheiten erstattet würden, könnten diese Aufwendungen im Steuerrecht nur pauschal Berücksichtigung finden. Grund dafür sei die unterschiedliche Zielsetzung der nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichteten Einkommensbesteuerung auf der einen und des am Bedürfnisprinzip orientierten Sozialrechts auf der anderen Seite.¹⁹ Für das Einkommensteuergesetz regele der Gesetzgeber den existenzsichernden - anders als den erwerbssichernden - Aufwand in einem für alle Einkommensteuerpflichtigen einheitlichen Betrag. Die vergrößernde, die Abwicklung von Massenverfahren erleichternde Typisierung sei von Verfassungs wegen nicht zu beanstanden.²⁰

Auf dem Wohnungsmarkt bestehe ein beachtliches Preisgefälle für existenznotwendige Aufwendungen. Es sei dem Gesetzgeber nach der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung in diesem Sonderfall nicht verwehrt, sich bei der Bemessung des steuerfrei zu stellenden Betrags hinsichtlich der Wohnkosten an einem unteren Wert zu orientieren, wenn er zugleich zur ergänzenden Deckung des Bedarfs nach dem Einzelfall bemessene Sozialleistungen, wie etwa Wohngeld, zur Verfügung stelle.²¹ Das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht benennt ausdrücklich die am

18 Entwurf der Bundesregierung eines Gesetzes zur steuerlichen Freistellung des Existenzminimums 2024, Bundestags-Drucksache 20/12783 vom 9. September 2024, im Bundestag angenommen am 18. Oktober 2024. Der Bundesrat wird laut Tagesordnung in seiner 1049. Sitzung am 22. November 2024 darüber abstimmen.

19 Bundesfinanzhof: Urteil vom 18. November 2009, Aktenzeichen X R 34/07, Randnummer 126 in der Fassung von juris.

20 Bundesverfassungsgericht: Beschluss vom 25. September 1992, Aktenzeichen 2 BvL 5/91, Randnummer 70 in der Fassung von juris.

21 Bundesverfassungsgericht: Beschluss vom 25. September 1992, Aktenzeichen 2 BvL 5/91, Randnummer 70 in der Fassung von juris.

1. Januar 2023 in Kraft getretenen Wohngeldreform²² und das Heizkostenzuschussgesetz, dessen Leistungen ab dem Jahr 2023 erweitert wurden.²³ Im Lichte dieser Förderung entspreche es den Maßgaben des Bundesverfassungsgerichts, wenn sich der Gesetzgeber für die Bemessung des Erforderlichen für die Unterkunft an der durchschnittlichen Bruttokaltmiete bei Wohngeldempfängern orientiere.

2.2.2.2. „Vorübergehendes“ Auseinanderfallen der sozialrechtlichen Unterstützung und der steuerlichen Freistellung

In Randnummer 41 macht das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht seine Auffassung deutlich, dass die Höhe der faktischen Kostenübernahme für die Unterkunft im Rahmen des Sozialrechts in weiten Teilen über der Höhe der im Rahmen des Grundfreibetrags berücksichtigten Kosten liegen dürfte. Dieser Umstand sei zudem dadurch verschärft worden, dass das sozialrechtliche Bedürfnisprinzip durch die Einführung der Karenzzeit (§ 35 SGB XII, § 22 SGB II) teilweise aufgehoben worden sei. Erst nach Ablauf dieser Karenzzeit - die unter bestimmten Voraussetzungen auch mehrmals in Anspruch genommen werden könne - werde die Angemessenheit der getragenen Unterkunftskosten überprüft. Das habe zur Folge, dass die Kostenübernahme während der Karenzzeit ohne Angemessenheitsprüfung erfolge und der damit faktisch bediente sozialrechtliche Bedarf in diesem Rahmen nicht unerheblich von dem auf der Typisierung beruhenden Grundfreibetrag abweichen dürfte.

Eine solche Abweichung vermag nach Auffassung des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts durchaus verfassungsrechtliche Bedenken zu begründen, weil sich der Gesetzgeber in diesem Rahmen von der erforderlichen Maßgeblichkeit des sozialrechtlich festgelegten Bedarfs für die Bemessung des Grundfreibetrags loslöse. Allerdings sei zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber mit den benannten Regelungen zur Karenzzeit im Rahmen des Sozialrechts auf eine - vorübergehende - Sondersituation reagiere, die als Maßstab für eine (zulässige) typisierende Betrachtung bei der Bemessung des steuerlichen Grundfreibetrags grundsätzlich ungeeignet sei.²⁴ Insofern ist das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht trotz bestehender Bedenken nicht davon überzeugt, dass dieses vorübergehende Auseinanderfallen der sozialrechtlichen Unterstützung und der steuerlichen Freistellung den von der Rechtsprechung aufgestellten Grundsätzen widerspreche. Insbesondere liege der von den Klägern gerügte Verstoß gegen Artikel 3 Absatz 1 Grundgesetz (GG) nicht vor, weil die zu regelnden Sachverhalte im Anwendungsbereich der verschiedenen Rechtsmaterien insoweit nicht gleich seien und damit eine identische Behandlung nicht erforderlich sei.

22 Gesetz zur Erhöhung des Wohngeldes und zur Änderung anderer Vorschriften (Wohngeld-Plus-Gesetz) vom 5. Dezember 2022, Bundesgesetzblatt I Seite 2160.

23 Gesetz zur Änderung des Heizkostenzuschussgesetzes und des Elften Buches Sozialgesetzbuch vom 9. November 2022, Bundesgesetzblatt I Seite 2018.

24 Vergleiche dazu auch Bericht über die Höhe des steuerfrei zu stellenden Existenzminimums von Erwachsenen und Kindern für das Jahr 2024 (14. Existenzminimumbericht), Bundestags-Drucksache 20/4443 vom 2. November 2024, Seite 5.

2.2.3. Heizkosten

Bei der Bewertung der Berechnung der Heizkosten kommt das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht zu dem Ergebnis, der Gesetzgeber habe zulässigerweise, wie bei der Bemessung des Regelbedarfs, auf die letzte ausgewertete EVS zugegriffen, weil diese eine realitätsnahe Ermittlungsgrundlage liefere und in statistisch zuverlässiger Weise das Verbrauchsverhalten der Bevölkerung abbilde.²⁵ Im Bericht werde dabei aufbauend von diesem Wert für den Zeitraum von 2019 bis 2024 von einem jahresdurchschnittlichen Anstieg von rund 7 Prozent ausgegangen. Zudem werde darauf hingewiesen, dass bei der Förderung durch das Wohngeld neben der Berücksichtigung des Anstiegs der Bruttokaltmiete in dem ab dem 1. Januar 2023 geltenden höheren Leistungsniveau die zu berücksichtigende Miete auch einen Betrag der Kosten für Heizung und Warmwasser einschließe. Das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht benennt auch hier das Wohngeldgesetz, das zur Entlastung bei den Heizkosten seit 1. Januar 2021 eine CO₂-Komponente und ab 1. Januar 2023 zusätzlich eine Heizkostenkomponente berücksichtige. Zudem profitierten Wohngeldbeziehende vom Heizkostenzuschuss I und vom Heizkostenzuschuss II für die im Verlauf der Jahre 2021 und 2022 im Vergleich zu Vorjahren überproportional gestiegenen Energiekosten.²⁶

Unter Berücksichtigung dieser vom Gesetzgeber zusätzlich bereitgestellten Regelungen erkennt das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht nicht, dass die im Zeitpunkt der Berichterstattung notwendig prognostische Bemessung der Steigerungsrate so gering bemessen worden sei und die Summe des freigestellten Existenzminimums so gering wäre, dass das vom Gesetzgeber zu gewährende einfache und bescheidene, aber menschenwürdige Leben nicht möglich wäre (Randnummer 42).

2.3. Abschließende Feststellung des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts

Bevor das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht zu der Entscheidung kommt, dass es nicht von der Verfassungswidrigkeit der Vorschrift des § 32a Absatz 1 Satz 2 EStG für die Jahre 2023 und 2024 überzeugt sei, führt es aus (Randnummer 48):

Die Kläger hätten gerügt, dass das bei ihnen von der Steuer freigestellte Existenzminimum deutlich unter dem neuen sozialrechtlichen Existenzminimum liege. Diese Rüge sei die Folge des Umstands, dass in die Bemessung des steuerlichen Grundfreibetrags nicht nur ein niedrigerer Regelbedarf als im Sozialrecht einfließe, sondern dass sich zudem die im Grundfreibetrag berücksichtigten Kosten für die Unterkunft an einem unteren Wert orientierten. Beide Komponenten, geringerer Regelbedarf im Steuerrecht und unterer Rahmen der Unterkunftskosten im Steuerrecht, führten dazu, dass Steuerpflichtige, wie die Kläger, mit Blick auf das Existenzminimum weniger Entlastung durch den Staat erhielten, als eine Vielzahl von Bürgergeldempfängern an Sozialleistungen bezögen, und dass zudem auch (seit 2023 deutlich mehr) Menschen, die keine Leistungen nach dem Sozialgesetzbuch erhielten, trotz ihrer Erwerbstätigkeit höhere staatliche Entlastungen als die Kläger erhielten, weil bei ihnen die am unteren Wert erfolgte Bemessung des

25 Bundesverfassungsgericht: Urteil vom 9. Februar 2010, Aktenzeichen 1 BvL 1/09, Randnummer 167 in der auf der Internetseite des Bundesverfassungsgerichts veröffentlichten Fassung.

26 Vergleiche Fußnoten 22 und 23.

Grundfreibetrags durch die Gewährung von Wohngeld als flankierende Sozialleistung kompensiert werden müsse und sie damit neben der steuerlichen Freistellung weitere staatliche Leistungen in Anspruch nähmen.

3. Weitere Meinungen

Buchholz schrieb unter dem Datum 7. September 2023, also weit vor der Erhöhung des Grundfreibetrags für 2024²⁷:

„Die asymmetrische Anpassung des Bürgergelds im Vergleich zum Grundfreibetrag birgt die Gefahr, dass der Gesetzgeber - trotz seiner Typisierungskompetenz bezüglich der Auswahl des Existenzminimums im Steuerrecht - gegen das Gebot der rechtsgebietenübergreifenden Folgerichtigkeit verstößt. Diese Gefahr wächst, sobald das sozial- und steuerrechtliche Existenzminimum noch weiter auseinanderfallen sollten. Zur Vermeidung einer möglichen Verletzung sollte der Gesetzgeber das sozial- und steuerrechtliche Existenzminimum symmetrisch anpassen. Eine relativ einfache Möglichkeit wäre es, den Grundfreibetrag jährlich neu zu berechnen und dabei den sozialhilferechtlichen Regelbedarf zugrunde zu legen.“²⁸

Stahlschmidt setzt sich in seinem Aufsatz, ebenfalls aus dem Jahr 2023, mit dem bei der Berechnung des Existenzminimums zu berücksichtigenden Kosten für Unterkunft und Heizkosten auseinander:

„Die Kosten von Unterkunft, Miete und Heizung stellen das Problem dar. Während nach § 35 Abs. 1 SGB XII²⁹ in der Karenzzeit das Höchstprinzip bei Miete und Heizung gilt, wegen der Übernahme der tatsächlichen Kosten, kann bei der steuerrechtlichen Ermittlung der untere Rand von Durchschnittswerten kaum der Maßstab sein. Damit ist eindeutig, dass die Orientierung am untersten Wert des Durchschnitts nicht verfassungsfest sein kann, verlangt das BVerfG doch eine realitätsgerechte Bemessung des Bedarfs. Dieser wird mit dem Bürgergeld gewährleistet, mit dem Grundfreibetrag dagegen nicht.

Die Kostenexplosion in Bezug auf Heizkosten wegen des verbrecherischen Angriffskrieges Russlands auf die Ukraine lässt diese Lücke noch einmal größer werden, da die Bezieher von Bürgergeld in der Karenzzeit diese Kostensteigerung nicht fürchten müssen, die Steuerzahler dagegen schon.“³⁰

Zu der üblichen Fortschreibung der Regelbedarfsstufen führt Stahlschmidt aus:

27 Vergleiche Fußnote 18.

28 Buchholz, Tim: [Asymmetrie der Anpassungen des Bürgergelds und des steuerfreien Existenzminimums](#), in: Verfassungsblog, 7. September 2023, abgerufen am 6. November 2024.

29 Anmerkung von WD 4: ... und in § 22 Absatz 1 SGB II ...

30 Stahlschmidt, Michael: Auswirkungen des Bürgergeldes auf den Grundfreibetrag, in: BetriebsBerater 13/2023, Seite 736.

„Damit stellt sich die weitergehende Frage, ob die vergangenheitsorientierten Werte den richtigen Maßstab zur Verschonung des steuerlichen Existenzminimums darstellen. Der Gesetzgeber kann auf diese Weise den Gleichklang von sozialhilferechtlichem Mindestbedarf und Grundfreibetrag nicht erreichen. Der Steuergesetzgeber wirkt getrieben und läuft dem Sozialhilfegesetzgeber immer hinterher. Das Jahr 2022 zeigt eindrucksvoll, dass die vergangenheitsorientierte Betrachtung die Verschonung des steuerlichen Existenzminimums nicht gewährleisten kann. Die Einführung des Bürgergeldes mit der Einführung der Karenzzeit erhöht diese Unwucht ab 2023 zusätzlich.

Dies alles zeigt, dass die Einführung des Bürgergeldes nicht nur zu erheblichen Veränderungen im sozialrechtlichen Sinne geführt hat, die Auswirkungen erschüttern auch das Einkommensteuerrecht mit der Folge, dass eine vergangenheitsorientierte Lösung nicht mehr verfassungsgemäß ist. Ob der Gesetzgeber diese Implikationen des Bürgergeldes gesehen hat? Möglicherweise liefert aber das BVerfG selber die Lösung, indem es ausführt, dass der Steuergesetzgeber, wie beim betrieblichen Aufwand, den Bedarf individuell oder gruppenbezogen erfassen kann.“³¹

* * *

31 Stahlschmidt, Michael: Auswirkungen des Bürgergeldes auf den Grundfreibetrag, in: BetriebsBerater 13/2023, Seite 736. Stahlknecht bezieht sich auf den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 25. September 1992, Aktenzeichen 2 BvL 5/91, Randnummer 70 in der Fassung von juris.