

Zweiter Abschnitt

Grundlagen des Steuerrechts

A. Rechtsquellen

I. Die „klassischen“ Steuerrechtsquellen

- 52 Sechs unbestrittene Rechtsquellen des Steuerrechts gibt es: völkerrechtliche Normen, supranationales Recht, das Grundgesetz, die Steuergesetze sowie Rechtsverordnungen und Satzungen. Bestritten ist der Rechtsquellencharakter des Gewohnheitsrechts, der Steuerrichtlinien und der Rechtsprechung im Steuerrecht.
- 53 1. Nach Art. 25 GG sind die **allgemeinen Regeln des Völkerrechts** unmittelbarer Bestandteil des Bundesrechts. Die steuerlich wohl bedeutsamste allgemeine völkerrechtliche Regel ist die über die Befreiung der Bezüge ausländischer Diplomaten von der deutschen Einkommensteuer. § 3 Nr. 29 EStG hat insoweit nur deklaratorischen Charakter. Praktisch bedeutsamer als die allgemeinen Regeln des Völkerrechts ist das **Völkervertragsrecht**. Die Bundesrepublik Deutschland hat mit zahlreichen ausländischen Staaten **Doppelbesteuerungsabkommen** abgeschlossen. Diese sind völkerrechtliche Verträge im Sinne des Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG, die den Steuergesetzen gemäß § 2 AO vorgehen.
- 54 2. **Supranationales Recht** wird von supranationalen Organisationen aufgrund eigener, durch völkerrechtlichen Vertrag übertragener Rechtsetzungsbefugnis erlassen. Art. 23 GG ermächtigt zu einer solchen Übertragung. Steuerrechtliche supranationale Rechtsquellen sind die **Verordnungen und Richtlinien der Europäischen Union** gemäß Art. 288 AEUV. Verordnungen sind im gesamten Gemeinschaftsbereich unmittelbar geltendes Recht. Sie sind bisher vor allem für Zölle, nicht aber für Steuern erlassen. Steuerrechtlich bedeutsamer sind die europäischen Richtlinien, deren Adressat nicht die Unionsbürger, sondern die Mitgliedstaaten sind. Sie schreiben bestimmte Harmonisierungsmaßnahmen vor, die die Mitgliedstaaten durch nationalstaatliche Gesetze einführen müssen. Die Harmonisierung der Umsatzsteuer und die Vereinheitlichung des Bilanzrechts beruhen ebenso auf europäischen Richtlinien wie die Harmonisierung spezieller Verbrauchsteuern.
- 55 Darüber hinaus ist in den vergangenen Jahren auch das europäische Primärrecht zunehmend für das nationale Steuerrecht von Bedeutung. Begonnen hat diese Entwicklung mit der konsequenten Anwendung der europäischen Grundfreiheiten durch die Europäische Kommission, die insoweit vielfach vom Europäischen Gerichtshof bestätigt worden ist. Die Grundfreiheiten, die nicht nur Diskriminierungsverbote enthalten, die eine sachlich nicht gerechtfertigte Schlechterstellung von Steuerausländern verbieten, sondern zunehmend auch als Beschränkungsverbote verstanden werden, die steuerrechtliche Regelungen, die den Binnenmarkt behindern, unzulässig werden lassen. Die Anwendung der Grundfreiheiten hat zu einer negativen Integration im Bereich

der direkten Steuern geführt, bei der zwar nicht die nationalen Steuersysteme durch die Europäische Union positiv harmonisiert worden sind, aber gleichwohl eine erhebliche Angleichung stattgefunden hat, indem nationale Steuerregelungen für unzulässig erklärt worden sind, weil sie gegen die Grundfreiheiten verstoßen haben. Besonders wichtige Beispiele finden sich hierbei insbesondere im Bereich der grenzüberschreitenden Verlustverrechnungsverbote, die vom EuGH beginnend mit der Entscheidung Marks & Spencer erheblich begrenzt worden sind (ECLI:EU:C:2005:763). Das europäische Primärrecht hat darüber hinaus für das Steuerrecht inzwischen eine erhebliche Bedeutung auch in Gestalt des Beihilfeverbots des Art. 107 AEUV gewonnen, das von der Kommission zunehmend auf steuerliche Begünstigungen angewendet wird. Wenngleich eine klare Linie dabei nicht immer zu erkennen ist, ist doch deutlich, dass das Beihilferecht die Gestaltungsfreiheit der Mitgliedstaaten erheblich beschränkt.

3. Den **obersten Rang** der **innerstaatlichen** Rechtsquellen nimmt das Grundgesetz ein. Die Art. 104a ff. GG beschäftigen sich mit der Gesetzgebungs-, der Ertrags- und der Verwaltungskompetenz für Steuern. Weitere spezifische Normen über die inhaltliche Ausgestaltung von Steuergesetzen enthält das Grundgesetz nicht. Steuergesetze müssen jedoch, wie alle übrigen Rechtsnormen, den rechtsstaatlichen und grundrechtlichen Anforderungen des Grundgesetzes genügen. 56

4. Die mit Abstand wichtigste Rechtsquelle des Steuerrechts ist das **Gesetz im formellen Sinne**, d.h. die von den Legislativorganen gesetzte Rechtsnorm. Für belastende Eingriffe fordert Art. 20 Abs. 3 GG eine gesetzliche Grundlage, d.h. regelmäßig ein formelles, unmittelbar vom Parlamentsgesetzgeber verabschiedetes Gesetz, um den staatlichen Eingriff demokratisch zu legitimieren. Der rechtsstaatliche **Bestimmtheitsgrundsatz** verlangt im Fall von Steuergesetzen, dass die wesentlichen Merkmale des Steuertatbestandes (**Steuerobjekt**, **Steuersubjekt**, **Steuerbemessungsgrundlage** und **Steuertarif**) in diesem förmlichen Gesetz niedergelegt sein müssen. Nur ein solches von den Legislativorganen beschlossenes Gesetz ist eine gemäß Art. 20 Abs. 3 GG ausreichende Ermächtigungsgrundlage zur Steuererhebung. Die wichtigsten Steuergesetze sind die zahlreichen Einzelsteuergesetze, die Abgabenordnung und das Bewertungsgesetz. 57

5. **Rechtsverordnungen** sind Rechtsnormen, die nicht von der Legislative, sondern von der **Exekutive** (im Steuerrecht: Bundesregierung, Bundesfinanzministerium) erlassen werden. Art. 80 Abs. 1 GG macht die Wirksamkeit von Rechtsverordnungen vor allem von zwei Voraussetzungen abhängig: Es muss eine Ermächtigung durch förmliches Gesetz vorliegen und diese Ermächtigung muss nach Inhalt, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt sein. Mit anderen Worten: Die Legislativorgane Bundestag und Bundesrat, die die wesentlichen Elemente des Steuertatbestandes selbst festlegen müssen, halten die Zügel in der Hand und bestimmen die Richtung. Entlasten dürfen sie sich durch eine Ermächtigung an die Exekutive zum Erlass steuerrechtlicher Rechtsverordnungen nur insoweit, als es darum geht, das förmliche Gesetz von Details zu befreien oder Begriffe zu spezifizieren. Rechtsverordnungen sind zu allen größeren Steuergesetzen als Durchführungsverordnungen ergangen, beispielsweise die EStDV oder die UStDV. 58

- 59 6. **Satzungen** sind Rechtsnormen, die von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Rahmen ihrer Autonomie erlassen werden. Für das Steuerrecht sind ausschließlich die gemeindlichen Steuersatzungen bedeutsam. Im Rahmen des Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG und der von allen Bundesländern erlassenen Kommunalabgabengesetze können die Gemeinden durch Satzung die Realsteuerhebesätze und die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern festsetzen.
- 60 7. **Umstritten** ist der **Rechtsquellencharakter** des **Gewohnheitsrechts**, der **Richtlinien** und der **Rechtsprechung** im Steuerrecht. Gewohnheitsrecht ist im Steuerrecht bedeutungslos. Selbst dann, wenn man – mit einer Mindermeinung – die Ansicht vertritt, trotz Art. 105 GG sei Gewohnheitsrecht im Steuerrecht theoretisch zulässig, lohnt eine weitere Beschäftigung mit dieser Frage nicht, weil es zurzeit in der Bundesrepublik kein ungeschriebenes steuerliches Gewohnheitsrecht gibt.

II. Richtlinien und höchstrichterliche Rechtsprechung als Steuerrechtsquelle?

- 61 1. Von eminenter praktischer Bedeutung hingegen sind die **Richtlinien** im Steuerrecht.
- 62 a) Nicht zu Unrecht spricht man von der Finanzverwaltung als einer **Richtlinienverwaltung**, d.h., der Finanzbeamte stützt seine Entscheidungen in erster Linie auf Richtlinien. Richtlinien, Anwendungserlasse, Verwaltungserlasse, Verwaltungsvorschriften, Verwaltungsanordnungen oder Verfügungen – die Terminologie schwankt und ist uneinheitlich – sind ihrer Struktur nach nichts weiter als Anweisungen vorgesetzter Behörden an die ausführenden Beamten der Finanzverwaltung. Bei ihnen handelt es sich um sog. **Innenrecht der Verwaltung**. Sie binden den Verwaltungsbeamten, nicht jedoch den Bürger oder die Finanzgerichte. Letztere sind gemäß Art. 20 Abs. 3 GG nur dem Gesetz, d.h. den zuvor genannten sechs unstrittigen Rechtsquellen, unterworfen.
- 63 b) Sinn und Zweck der Richtlinienpraxis der Finanzverwaltung ist es, eine gleichmäßige Steuerrechtsanwendung innerhalb der Bundesrepublik zu gewährleisten. Die Einkommensteuerrichtlinien (EStR) beispielsweise sind um vieles umfangreicher als das Einkommensteuergesetz (EStG) oder die Einkommensteuereinführungsverordnung (EStDV). Anhand einer Fülle von Beispielen geben sie den Finanzbeamten detailliert Anweisung, in welchem Sinn das Gesetz auszulegen ist. Die Frage nach dem Rechtsquellencharakter der Richtlinien beantwortet sich damit wie folgt: Sie geben Auskunft darüber, wie die Finanzverwaltung das Gesetz interpretiert. Ob die Gerichte dem folgen, ist offen. Wenn man herkömmlicherweise unter Rechtsquellen nur Normen mit bindender Außenwirkung versteht, muss man den Richtlinien den Rechtsquellencharakter absprechen. Aber auch in diesem Fall ändert sich nichts an der Tatsache, dass sie die wichtigste Erkenntnisquelle für die praktisch so außerordentlich bedeutsame Frage nach der Auslegung der Steuergesetze durch die Verwaltung sind.
- 64 2. Der Steuerpflichtige orientiert sich bei seinen geschäftlichen und privaten Steuerdispositionen nicht nur am jeweiligen Gesetz und an den Richtlinien, sondern auch

und vor allem an der höchstrichterlichen **Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs**. Im Zweifel ist diese Orientierungshilfe noch wichtiger als der Blick in die Richtlinien, da der Bundesfinanzhof zum einen an die Richtlinien nicht gebunden ist und das einschlägige Gesetz nicht selten anders als die Finanzverwaltung auslegt, und er zum anderen eine festgefügte höchstrichterliche Rechtsprechung nicht ohne schwerwiegenden sachlichen Grund ändern wird.

a) Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist also zweifellos eine außerordentlich wichtige **Rechtserkenntnisquelle**. Am Rechtsquellencharakter bestehen deshalb Zweifel, weil auch ein höchstrichterliches Urteil nach § 110 FGO nur die am Prozess beteiligten Parteien bindet. Erneut kommt es also darauf an, was man unter Rechtsquelle versteht: Versteht man mit der wohl herrschenden Meinung nur eine jedermann bindende Rechtsnorm darunter, dann zählt auch eine langjährige festgefügte höchstrichterliche Rechtsprechung nicht dazu. **65**

b) Wie bei der Rechtsnatur der Richtlinien soll man jedoch auch in diesem Fall die Bedeutung der Frage nach dem Rechtsquellencharakter nicht überschätzen: Unabhängig vom Rechtsquellencharakter steht die überragende Bedeutung von Richtlinien und höchstrichterlicher Rechtsprechung im Steuerrecht außer Frage. **66**

B. Inhaltliche Maßgaben für die Besteuerung

I. Gesetzmäßigkeit der Besteuerung

Wie jeder andere belastende Eingriff dürfen gemäß Art. 20 Abs. 3 GG auch Steuern nur aufgrund einer gesetzlichen Ermächtigungsgrundlage erhoben werden. Dieser Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung hat in der Besteuerungspraxis doppelte Bedeutung: **67**

1. Zum einen schließt er sog. Steuervereinbarungen über die Höhe der zu entrichtenden Steuer zwischen Steuergläubiger und Steuerschuldner aus. Über die Besteuerung entscheidet allein das Gesetz. Unzulässig wäre es etwa, würde eine Gemeinde ein Industrieunternehmen zur Ansiedlung mit dem Versprechen locken, im Falle des Zuzugs für einen bestimmten Zeitraum von der Erhebung der Grund- bzw. Gewerbesteuerung abzusehen. **68**

Hiervon zu unterscheiden ist die in der Praxis anerkannte sog. „**tatsächliche Verständigung**“. Bei ihr geht es nicht darum, dass Steuergläubiger und Steuerschuldner eine Vereinbarung über die Höhe der zu entrichtenden Steuer treffen wollen. Vielmehr liegt ihr eine Unklarheit über die tatsächlichen Grundlagen der Besteuerung zugrunde, die nicht ohne erheblichen Aufwand geklärt werden könnte. In einem solchen Fall lässt auch die Rechtsprechung eine Verständigung über die der Besteuerung zugrunde liegenden Tatsachen zu, sofern hierdurch nicht offensichtlich unzutreffende **69**

Besteuerungsergebnisse erzielt werden. Eine tatsächliche Verständigung kann beispielsweise über die Nutzungsdauer von Wirtschaftsgütern getroffen werden.

- 70 2. Da über Art und Umfang der Besteuerung allein das Gesetz entscheidet, hat die Finanzverwaltung zum anderen keinen Entscheidungsspielraum, ob sie die gesetzlich festgesetzten Steuern erheben soll. Sie muss gemäß § 85 S. 1 AO die Steuern nach Maßgabe der Gesetze festsetzen und erheben, sog. **verfahrensrechtliches Legalitätsprinzip**.

II. Unmittelbare Grundrechtsbindung des Steuergesetzgebers

- 71 Über den zulässigen **Inhalt der Steuergesetze** trifft der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung keine Aussage. Inhaltliche Vorschriften legt **Art. 1 Abs. 3 GG** dem Gesetzgeber auf, indem er seine **unmittelbare Grundrechtsbindung** statuiert. Steuergesetze, die gegen Grundrechte verstoßen, sind verfassungswidrig. Grundrechte, an denen das Bundesverfassungsgericht Steuergesetze in der Vergangenheit häufiger zu messen hatte, sind:
- 72 1. Das subsidiäre allgemeine **Freiheitsgrundrecht des Art. 2 Abs. 1 GG**. Die allgemeine Handlungsfreiheit verpflichtet den Staat auch, **Wettbewerbsneutralität** zu wahren. Nicht wettbewerbsneutral ist beispielsweise ein Umsatzsteuergesetz, das die Konzentration fördert und damit die Gewerbetreibenden, die keinem Konzern angehören, im Wettbewerb um Kunden durch eine höhere Steuerlast schlechterstellt (BVerfGE 21, 12).
- 73 2. Der **allgemeine Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG**. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts hat Art. 3 Abs. 1 GG ursprünglich auf ein **Willkürverbot reduziert**, d.h., sachwidrige Differenzierungen sind verfassungswidrig, solche aber, die auf sachgerechten Gründen beruhen, verfassungsmäßig. Im Steuerrecht hat Art. 3 Abs. 1 GG darüber hinaus noch eine besondere Bedeutung. Das Bundesverfassungsgericht leitet aus Art. 3 Abs. 1 GG ein **Gebot der Steuergerechtigkeit** ab. Die wichtigste Forderung dieses Gebotes ist es, die Besteuerung nach der **wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit** auszurichten. Konsequenterweise hat das Bundesverfassungsgericht mehrfach konstatiert, unvermeidbare private Unterhaltsaufwendungen müssten in realistischer Weise bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage für die Einkommensteuer zum Abzug zugelassen werden (BVerfGE 67, 290). Aus Art. 3 Abs. 1 GG hat das Bundesverfassungsgericht auch gefolgert, dass nicht nur das Steuergesetz selbst, sondern auch sein Vollzug durch die Finanzverwaltung dem Gleichheitspostulat genügen müsse. Ein Steuergesetz, welches von der Finanzverwaltung gleichheitswidrig vollzogen wird, kann allein aus diesem Grunde verfassungswidrig werden (BVerfGE 84, 239).
- 74 Schließlich hat sich das Bundesverfassungsgericht mit dem allgemeinen Gleichheitssatz auch im Zusammenhang mit der Besteuerung der Ruhegehälter beschäftigt. Das Gericht (BVerfGE 105, 73) erklärte dabei die unterschiedliche Besteuerung der Beam-

tenpensionen und der Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung für verfassungswidrig. Die Beamtenpensionen werden im Zuflusszeitpunkt voll erfasst, während die Sozialversicherungsrenten mit der Ertragsanteilsbesteuerung nur zu einem geringen Teil der Steuer unterliegen. Die Ertragsanteilsbesteuerung ist bei den Sozialversicherungsrenten nicht sachgerecht, da sie die steuerliche Leistungsfähigkeit nur lückenhaft erfasst. Im Gegensatz zu privaten Leibrenten, die auch der Ertragsanteilsbesteuerung unterliegen, stammen die Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung nämlich nur zum Teil aus voll versteuertem Einkommen. Aufgrund der Abzugsfähigkeit der Beiträge als Betriebs- und teilweise als Sonderausgabe stammt ein Großteil der Beiträge ebenso wie die gesamten während der Beitragsphase entstandenen Erträge aus un versteuertem Einkommen.

Ein weiteres Beispiel für die Bedeutung des Gleichheitssatzes für das Steuerrecht liefert die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Pendlerpauschale (BVerfGE 122, 210). Das Gericht erklärte die ab dem 1.1.2007 geltende Neuregelung der Entfernungspauschale des § 9 Abs. 2 EStG für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Abgeltungswirkung der Pauschale erst ab dem 21. Kilometer) für unvereinbar mit den Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes an eine folgerichtige Umsetzung einkommensteuerrechtlicher Belastungsentscheidungen. Der Gesetzgeber kehrte daher zur früheren Regelung zurück, sodass die Geltendmachung ab dem ersten Kilometer möglich ist. **75**

Auch die durch § 19 Abs. 1 ErbStG angeordnete Erhebung der Erbschaftsteuer mit einheitlichen Steuersätzen auf den Wert des Erwerbs erklärte das Bundesverfassungsgericht (BVerfGE 117, 1) für mit dem Grundgesetz unvereinbar, weil sie an Steuerwerte anknüpft, deren Ermittlung bei wesentlichen Gruppen von Vermögensgegenständen (Betriebsvermögen, Grundvermögen, Anteilen an Kapitalgesellschaften und land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) den Anforderungen des Gleichheitssatzes nicht genügt. So seien vor allem die niedrige Bewertung von Betriebsvermögen, Grundstücken und Firmenanteilen gegenüber der Bewertung von Kapitalvermögen nicht mit dem Gleichheitssatz in Art. 3 Abs. 1 GG zu vereinbaren. Es wurde kritisiert, dass das Gesetz zwar einerseits einen einheitlichen Steuertarif für alle Erbschaftsfälle vorsieht, auf der Ebene der zugrunde zu legenden Werte jedoch je nach übertragenem Vermögensgegenstand ohne sachlichen Grund zum Teil erheblich differenziert. **76**

Das Bundesverfassungsgericht hat auch in jüngerer Vergangenheit wesentliche Regelungen im Steuerrecht für unvereinbar mit dem Gleichheitssatz erklärt: Die §§ 13a, 13b ErbStG sahen eine Verschonung von Erbschaftsteuer beim Übergang von Betriebsvermögen vor. Das Gericht urteilte, dass die Bevorzugung kleiner und mittlerer Betriebe zwar zur Sicherung deren Bestands gerechtfertigt sein kann, unverhältnismäßig sei aber eine Privilegierung für Fälle, die darüber hinaus gehen, wenn keine Bedürfnisprüfung vorgesehen ist (BVerfGE 138, 136). **77**

Auch wurde § 8c KStG in der Fassung bis zum 1.1.2016 für verfassungswidrig erklärt (BVerfGE 145, 106). Das Gericht sah keinen ausreichenden rechtfertigenden Grund für die Ungleichbehandlung von Kapitalgesellschaften bei einem sogenannten schädlichen Beteiligungserwerb (Abweichung vom Trennungsprinzip, welches das Körper- **78**

schaftsteuerrecht beherrscht). Es wurde betont, dass der rein fiskalische Zweck staatlicher Einnahmenerhöhung keinen Rechtfertigungsgrund darstellen kann.

- 79 Schließlich hat – nicht überraschend – das Gericht auch die Grundsteuer wegen eines Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG für verfassungswidrig erklärt (1 BvL 11/14, BGBl. I 2018, 531). Das Gericht sah dabei eine Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG insbesondere darin, dass die Bewertungsmaßstäbe für die Grundsteuer teilweise auf Einheitswerte von vor dem 2. Weltkrieg zurückgingen und der Gesetzgeber es nie geschafft hatte, neue Einheitswerte festzulegen, so dass auch zwischen dem Gebiet der ehemaligen DDR und dem Rest der Bundesrepublik erhebliche Bewertungsunterschiede vorlagen. Das Gericht hat dem Gesetzgeber insoweit keine Vorgaben hinsichtlich des Bewertungsmaßstabes gemacht, so dass sowohl wert- als auch flächenabhängige Bewertungen zulässig sind. Der Gesetzgeber muss nur, wenn er sich einmal für einen Bewertungsmaßstab entschieden hat, diesen dann auch konsequent umsetzen.
- 80 3. Relativ häufig musste sich das Bundesverfassungsgericht unter dem Aspekt des **Art. 4 Abs. 1 GG** mit der **Kirchensteuer** beschäftigen. Art. 4 Abs. 1 GG verpflichtet den Staat nicht nur zur Wahrung der Religionsfreiheit, sondern auch zu **weltanschaulich-religiöser Neutralität**. Daraus folgt, dass Kirchen kraft des ihnen vom Staat verliehenen Hoheitsrechts Kirchensteuer nur von ihren Angehörigen erheben dürfen. Eine Aktiengesellschaft darf ebenso wenig zur Kirchensteuer herangezogen werden (BVerfGE 19, 206) wie der nichtkirchenangehörige Lohnempfänger für seine kirchenangehörige, keinen Arbeitslohn beziehende Ehefrau (BVerfGE 19, 268).
- 81 4. Viele Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zu den grundrechtlichen Grenzen des Steuergesetzgebers beschäftigen sich mit **Art. 6 Abs. 1 GG**. Das Gebot, Ehe und Familie besonders zu schützen, verpflichtet den Steuergesetzgeber, diskriminierende steuerliche Regelungen zu unterlassen. Daraus folgt: Tatsächlich durchgeführte Verträge zwischen Ehegatten sind auch steuerrechtlich wie Verträge zwischen Fremden zu behandeln (BVerfGE 26, 321); Einkünfte von Ehegatten dürfen nicht in progressionsverschärfender Weise zusammengerechnet werden (BVerfGE 6, 55). Ob allerdings der Eheleute begünstigende **Splittingtarif** von Verfassungs wegen erforderlich ist, ist umstritten. Vieles spricht dafür, nicht so sehr die Ehe, als vielmehr die **Familie** steuerlich stärker zu fördern. Jedenfalls dürfen Ehegatten gegenüber Alleinerziehenden nicht allein deswegen schlechter gestellt werden, weil sie verheiratet sind (BVerfGE 99, 216). Zugleich hat das Bundesverfassungsgericht allerdings auch entschieden, dass Art. 6 Abs. 1 GG keine steuerliche Besserstellung von Ehegatten gegenüber eingetragenen Lebenspartnern gebietet (BVerfG, NJW 2010, 2783). 2013 hat das Bundesverfassungsgericht den Ausschluss eingetragener Lebenspartner vom Ehegattensplitting für verfassungswidrig erklärt. Mit der Öffnung der „Ehe für alle“ zum 1.10.2017 durch die Änderung des § 1353 Abs. 1 S. 1 BGB, wonach die Ehe nunmehr auch von zwei Personen gleichen Geschlechts geschlossen werden kann, wurde die Diskussion entschärft. Seitdem können auch gleichgeschlechtliche Paare mit dem Eheschluss den Splittingtarif wählen.